

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**BỘ TÀI CHÍNH**

**HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

**PHẠM LÊ NGỌC TUYẾT**

**SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH  
KẾ TOÁN TẠI CÁC CÔNG TY XÂY LẮP  
NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG  
CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM**

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ**

**HÀ NỘI – 2021**

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**BỘ TÀI CHÍNH**

**HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

**PHẠM LÊ NGỌC TUYẾT**

**SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH  
KẾ TOÁN TẠI CÁC CÔNG TY XÂY LẮP  
NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG  
CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số : 9.34.03.01

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ**

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:**

**PGS.TS MAI NGỌC ANH**

**HÀ NỘI – 2021**

## **LỜI CAM ĐOAN**

Tôi xin cam đoan bản luận án là công trình nghiên cứu khoa học độc lập của tôi. Các số liệu, kết quả nêu trong luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng.

**Tác giả luận án**

**Phạm Lê Ngọc Tuyết**

## MỤC LỤC

### PHẦN MỞ ĐẦU

|                                                                                                  |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu .....                                                    | 1  |
| 2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài .....                             | 3  |
| 2.1. Các nghiên cứu liên quan đến sai sót .....                                                  | 3  |
| 2.2. Các nghiên cứu về ước tính kế toán và thay đổi ước tính kế toán .....                       | 3  |
| 2.3. Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán..... | 5  |
| 2.4. Nhận xét các nghiên cứu trước.....                                                          | 8  |
| 2.5. Khoảng trống nghiên cứu .....                                                               | 9  |
| 3. Mục đích nghiên cứu.....                                                                      | 10 |
| 4. Câu hỏi nghiên cứu .....                                                                      | 10 |
| 5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu .....                                                         | 11 |
| 6. Khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu .....                                                | 12 |
| 7. Phương pháp nghiên cứu .....                                                                  | 14 |
| 7.1. Phương pháp thu thập dữ liệu nghiên cứu.....                                                | 14 |
| 7.2. Phương pháp xử lý dữ liệu .....                                                             | 15 |
| 8. Đóng góp của luận án .....                                                                    | 16 |
| 9. Kết cấu của luận án .....                                                                     | 17 |

### CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG CÁC CÔNG TY XÂY LẮP

#### 18

|                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Tổng quan về sai sót và thay đổi ước tính kế toán ..... | 18 |
| 1.1.1. Tổng quan về sai sót.....                             | 18 |
| 1.1.2. Tổng quan thay đổi ước tính kế toán.....              | 25 |

|                                                                                                                                                                                      |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.1.3. <i>Ảnh hưởng của sai sót và thay đổi ước tính kế toán đến báo cáo tài chính doanh nghiệp .....</i>                                                                            | 36        |
| 1.1.4. <i>Nguyên tắc xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán.....</i>                                                                                                             | 38        |
| 1.2 <i>Đặc điểm của hoạt động xây lắp ảnh hưởng đến các sai sót và thay đổi ước tính kế toán.....</i>                                                                                | 43        |
| 1.3 <i>Lý thuyết nền nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc tuân thủ xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán .....</i>                                                         | 46        |
| <b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 1 .....</b>                                                                                                                                                       | <b>50</b> |
| <b>CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TẠI CÁC CÔNG TY XÂY LẮP NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM .....</b>                                         | <b>51</b> |
| 2.1. <i>Tổng quan về công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.....</i>                                                                                          | 51        |
| 2.1.1. <i>Khái quát chung về ngành xây lắp, công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.....</i>                                                                   | 51        |
| 2.1.2. <i>Phân loại công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.....</i>                                                                                           | 58        |
| 2.1.3. <i>Đặc điểm về tổ chức quản lý của doanh nghiệp xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.....</i>                                                                | 61        |
| 2.1.4. <i>Đặc điểm về tình hình kế toán, tài chính của công ty xây lắp.....</i>                                                                                                      | 64        |
| 2.2. <i>Thực trạng sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam .....</i>                       | <b>66</b> |
| 2.2.1. <i>Thực trạng công tác nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.....</i> | 66        |

|                                                                                                                                                                                                          |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.2.2. Thực trạng công tác nhận diện, xử lý và công bố thông tin về thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.....          | 84         |
| 2.3. Đánh giá thực trạng xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam .....                      | 90         |
| 2.3.1. Kết quả đạt được.....                                                                                                                                                                             | 90         |
| 2.3.2. Hạn chế .....                                                                                                                                                                                     | 91         |
| 2.3.3. Nguyên nhân của hạn chế .....                                                                                                                                                                     | 94         |
| 2.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ tuân thủ về nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót, thay đổi ước tính kế toán của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam..... | 95         |
| 2.4.1. Giả thuyết nghiên cứu .....                                                                                                                                                                       | 95         |
| 2.4.2. Xây dựng mô hình nghiên cứu .....                                                                                                                                                                 | 106        |
| 2.4.3. Xây dựng thang đo .....                                                                                                                                                                           | 108        |
| 2.4.4. Đánh giá số liệu.....                                                                                                                                                                             | 111        |
| <b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 .....</b>                                                                                                                                                                           | <b>122</b> |
| <b>CHƯƠNG 3: HOÀN THIỆN VIỆC XỬ LÝ KẾ TOÁN VỀ SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TẠI CÁC CÔNG TY XÂY LẮP NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM .....</b>                                       | <b>123</b> |
| 3.1. Định hướng phát triển ngành xây lắp và các công ty xây lắp niêm yết Việt Nam.....                                                                                                                   | 123        |
| 3.2. Nguyên tắc hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán của các công ty xây lắp niêm yết .....                                                                             | 127        |

|                                                                                                                                                                                                    |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3. Một số giải pháp nhằm hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam..... | 129 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                                                                                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3.1. Một số giải pháp nhằm hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam..... | 129 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                                                                                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.3.2. Một số giải pháp nhằm hoàn thiện việc xử lý kế toán về thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam..... | 134 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                                                                                                                                                                                  |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4. Khuyến nghị để thực hiện giải pháp hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam ..... | 143 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                   |     |
|---------------------------------------------------|-----|
| 3.4.1. Về phía các cơ quan quản lý Nhà nước ..... | 143 |
|---------------------------------------------------|-----|

|                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4.2. Về phía các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam | 148 |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| <b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 .....</b> | <b>152</b> |
|--------------------------------|------------|

|                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Phụ lục 1: Danh sách công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam..... | 160 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| Phụ lục 2: Dàn bài thảo luận..... | 170 |
|-----------------------------------|-----|

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| Phụ lục 2.1: Danh sách giảng viên. chuyên gia góp ý dàn bài thảo luận.. | 174 |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                           |     |
|-------------------------------------------|-----|
| Phụ lục 3: Phiếu khảo sát chính thức..... | 175 |
|-------------------------------------------|-----|

|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| Phụ lục 3.1: Kết quả phiếu khảo sát chính thức..... | 184 |
|-----------------------------------------------------|-----|

|                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|
| Phụ lục 4: Phỏng vấn sâu (Giám đốc tài chính/ Kế toán trưởng/Kế toán viên) | 188 |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------|-----|
| Phụ lục 4.1: Danh sách đối tượng tham gia phỏng vấn sâu ..... | 190 |
|---------------------------------------------------------------|-----|

|                                                          |     |
|----------------------------------------------------------|-----|
| Phụ lục 4.2: Tổng hợp kết quả trả lời phỏng vấn sâu..... | 191 |
|----------------------------------------------------------|-----|



## DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

|        |                                       |
|--------|---------------------------------------|
| BCTC   | Báo cáo tài chính                     |
| BQT    | Ban Quản trị                          |
| CBTT   | Công bố thông tin                     |
| CMKT   | Chuẩn mực kiểm toán                   |
| CTXL   | Công ty xây lắp                       |
| DN     | Doanh nghiệp                          |
| HĐQT   | Hội đồng quản trị                     |
| IFRS   | Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế   |
| ISA    | Chuẩn mực kiểm toán quốc tế           |
| SGDCK  | Sở giao dịch chứng khoán              |
| TNDN   | Thu nhập doanh nghiệp                 |
| TSCĐ   | Tài sản cố định                       |
| TTCK   | Thị trường chứng khoán                |
| UBCK   | Ủy ban chứng khoán                    |
| UBCKNN | Ủy ban chứng khoán Nhà nước           |
| UTKT   | Ước tính kế toán                      |
| VACPA  | Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam |
| VAS    | Chuẩn mực kế toán Việt Nam            |

## **DANH MỤC SƠ ĐỒ**

|                                                                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Sơ đồ 1: Khung nghiên cứu.....                                                                                                               | 12  |
| Sơ đồ 2: Quy trình nghiên cứu định lượng .....                                                                                               | 13  |
| <br>                                                                                                                                         |     |
| Sơ đồ 1. 1: Thủ đoạn gian lận Báo cáo tài chính .....                                                                                        | 22  |
| <br>                                                                                                                                         |     |
| Sơ đồ 2. 1: Mô hình nghiên cứu “Các nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán” ..... | 106 |
| <br>                                                                                                                                         |     |
| Sơ đồ 3. 1: Sơ đồ nhận biết và xử lý đối với sai sót.....                                                                                    | 133 |
| Sơ đồ 3. 2: Sơ đồ nhận biết và xử lý đối với những thay đổi ước tính kế toán và chính sách kế toán .....                                     | 135 |

## **DANH MỤC BẢNG BIỂU**

|                                                                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Bảng 1. 1: Sự khác nhau giữa nhầm lẫn và gian lận BCTC .....                                                                        | 21 |
| Bảng 1. 2: Các ước tính kế toán tham chiếu với Chuẩn mực kế toán quốc tế và Việt Nam .....                                          | 35 |
| <br>                                                                                                                                |    |
| Bảng 2. 1: Đầu tư trong lĩnh vực xây dựng.....                                                                                      | 52 |
| Bảng 2. 2: Quy mô các công ty xây lắp niêm yết tại Việt Nam năm 2019.....                                                           | 57 |
| Bảng 2. 3: Một số chỉ tiêu khái quát về cổ phiếu ngành xây lắp năm 2020 ...                                                         | 58 |
| Bảng 2. 4: Phân loại công ty xây lắp theo thời gian niêm yết .....                                                                  | 59 |
| Bảng 2. 5: Phân loại công ty xây lắp niêm yết theo quy mô.....                                                                      | 61 |
| Bảng 2. 6: Thống kê các công ty xây lắp niêm yết có sai sót lợi nhuận sau thuế TNDN .....                                           | 67 |
| Bảng 2. 7: Quy mô sai sót lợi nhuận, trường hợp các công ty xây lắp niêm yết báo cáo lợi nhuận thấp hơn số liệu sau kiểm toán ..... | 69 |
| Bảng 2. 8: Quy mô sai sót lợi nhuận, trường hợp các công ty xây lắp niêm yết báo cáo lợi nhuận cao hơn số liệu sau kiểm toán.....   | 70 |

|                                                                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Bảng 2. 9: Các khoản dự phòng từ dữ liệu trước và sau kiểm toán.....                                               | 86  |
| Bảng 2. 10: Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến xử lý (nhận diện, xử lý, công bố).....                         | 104 |
| Bảng 2. 11: Bảng tổng hợp một số nhân tố dự kiến ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin.....              | 107 |
| Bảng 2. 12: Thống kê mô tả doanh nghiệp .....                                                                      | 111 |
| Bảng 2. 13: Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán (KNTDKT)..... | 112 |
| Bảng 2. 14: Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Ứng dụng công nghệ thông tin (UDCNTT).....                   | 113 |
| Bảng 2. 15: Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị (NQQT) .....   | 113 |
| Bảng 2. 16: Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Ý kiến tư vấn (YKTV) .....                                   | 114 |
| Bảng 2. 17: Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Áp lực từ thuế (ALTT) .....                                  | 115 |
| Bảng 2. 18: Kết quả phân tích nhân tố cho các biến độc lập .....                                                   | 116 |
| Bảng 2. 19: Kết quả phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc .....                                                     | 117 |
| Bảng 2. 20: Ma trận hệ số tương quan .....                                                                         | 117 |
| Bảng 2. 21: Kết quả hồi quy.....                                                                                   | 118 |

## PHẦN MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Báo cáo tài chính (BCTC) là một trong những kênh thông tin vô cùng quan trọng trong việc kết nối doanh nghiệp với các cổ đông, nhà đầu tư và các bên liên quan. Tuy nhiên, BCTC luôn tiềm ẩn rủi ro xảy ra sai sót (chủ quan hoặc khách quan), làm sai lệch thông tin BCTC, ảnh hưởng đến tính trung thực, minh bạch của BCTC, từ đó ảnh hưởng đến các quyết định của đối tượng sử dụng thông tin. Cổ đông hoặc các nhà đầu tư có thể phải đối mặt với tình trạng thông tin không cân xứng (information asymmetry) dẫn đến sai lệch khi đưa ra quyết sách đầu tư do thông tin cung cấp không đúng, bị che giấu hoặc không được cung cấp đầy đủ.

Trong quy trình lập BCTC, các doanh nghiệp thường sử dụng rất nhiều các ước tính kế toán - một giá trị gần đúng của một chỉ tiêu liên quan đến BCTC được ước tính trong trường hợp thực tế đã phát sinh nhưng chưa có số liệu chính xác hoặc chưa có phương pháp tính toán chính xác hơn, hoặc một chỉ tiêu thực tế chưa phát sinh nhưng đã được ước tính để lập BCTC. Tuy nhiên, các doanh nghiệp cũng sử dụng các ước tính kế toán như là một công cụ đắc lực để “phù phép” lợi nhuận. Khi cần lợi nhuận ở mức cao để thuyết phục và tạo lòng tin cho các tổ chức tín dụng, doanh nghiệp có thể: giảm mức khấu hao, giảm mức dự phòng giảm giá hàng tồn kho, giảm dự phòng phải thu khó đòi, không ghi nhận chi phí khi tài sản bị giảm giá xuống dưới giá trị thuần, vốn hóa các khoản chi phí không đủ điều kiện vốn hóa... Hoặc khi cần lợi nhuận ở mức thấp để tránh các nghĩa vụ thuế hoặc nhận các ưu đãi từ phía chính phủ, doanh nghiệp có thể: tăng mức khấu hao, tăng mức dự phòng giảm giá hàng tồn kho... Bên cạnh đó, đôi khi các ước tính không được ghi nhận đầy đủ trên BCTC do tồn tại khoảng cách giữa các quy định của chế độ kế toán và chính sách thuế thu nhập hiện hành trong việc ghi nhận chi phí, thu nhập liên quan đến ước tính kế toán, các doanh nghiệp sẽ có xu hướng loại bỏ ước tính kế toán khỏi BCTC, hạch toán theo các nội dung mà cơ quan Thuế chấp nhận, dẫn đến số liệu kế

toán không trung thực, hợp lý và thông tin công bố tới người đọc không phản ánh đúng tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Ở Việt Nam, ngành xây lắp là một trong những lực lượng chủ lực xây dựng cơ sở vật chất kỹ thuật, hạ tầng của nền kinh tế- xã hội, xây dựng các công trình dân dụng và công nghiệp rộng khắp cả nước, trong đó có những công trình có tính động lực, thúc đẩy nền kinh tế- xã hội phát triển, đóng góp đáng kể vào GDP hàng năm. Tuy nhiên, trong bối cảnh chuẩn mực ngày càng phức tạp, hoạt động kinh doanh khó khăn, nhiều rủi ro, nợ xấu tăng cao, hàng tồn kho luân chuyển chậm, thị trường bất động sản đóng băng, thị trường chứng khoán giảm điểm, lợi nhuận sụt giảm... cũng là những áp lực khiến doanh nghiệp lâm vào tình trạng xảy ra các sai sót hoặc phải sử dụng UTKT như công cụ điều chỉnh và “làm đẹp” thông tin BCTC. Bên cạnh đó, các ước tính kế toán tại các công ty xây lắp cũng nhiều, mang tính chất phức tạp, đặc thù liên quan đến cả doanh thu và chi phí, do đó, vấn đề sai sót và ước tính kế toán ngày càng đóng vai trò quan trọng trong báo cáo tài chính, nếu không xử lý tốt sẽ ảnh hưởng tới tính trung thực, hợp lý và khả năng so sánh thông tin trên BCTC của doanh nghiệp. Thực tế cho thấy nhiều vấn đề sai sót và thay đổi ước tính kế toán làm sai lệch báo cáo tài chính của nhiều doanh nghiệp liên quan đến nhận diện, xử lý và công bố thông tin.

Ngoài ra, từ khi ban hành Chuẩn mực kế toán đầu những năm 2000 đến nay đã có một số nghiên cứu trong bối cảnh Việt Nam về vấn đề này, các nghiên cứu đã bước đầu giúp nhận biết sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Tuy nhiên, vấn đề này rất phức tạp, nhất là với đặc thù riêng biệt của công ty xây lắp, và hiện không có nhiều đề tài tập trung nghiên cứu lý luận và thực tiễn về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Do đó, tác giả lựa chọn đề tài nghiên cứu “**Sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**” làm đề tài nghiên cứu cho luận án Tiến sĩ của mình.

## **2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài**

### **2.1. Các nghiên cứu liên quan đến sai sót**

W. R. Kinney (1979) đã tập trung phát hiện các sai sót thông qua thu thập dữ liệu khách hàng từ 7 công ty kiểm toán với khách hàng có doanh thu từ 5-10 triệu USD. Qua nghiên cứu nhận định có 25 tài khoản có sai sót trọng yếu được phân loại để nghiên cứu. Kết quả, một số tài khoản có mức ý nghĩa quan trọng đối với các điều chỉnh của kiểm toán viên đó là:

Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh: Lợi nhuận; Doanh thu; Chi Phí; Giá vốn bán hàng; Doanh thu khác; Chi phí khác...

Bảng cân đối kế toán: Các khoản phải thu; Hàng tồn kho; Tài sản ngắn hạn khác; Nợ ngắn hạn khác; Nợ dài hạn; các khoản dự phòng...

Trong đó, lợi nhuận ròng là tài khoản chiếm tỷ lệ điều chỉnh lớn nhất với 61% báo cáo công ty theo năm.

Trong kết quả nghiên cứu của Song (2011) đã trình bày phương pháp phát hiện rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua việc nhận diện sai sót căn cứ vào thông tin tài chính và phi tài chính của đơn vị trình bày trên các báo cáo.

Nguyễn Công Phương và cộng sự (2018) nghiên cứu sai sót trong công bố thông tin trên BCTC là một trong những chủ đề đặc biệt được quan tâm và mang tính thời sự tại Việt Nam. Nghiên cứu này nhằm cung cấp bức tranh tổng quát về thực trạng sai sót BCTC theo các chỉ tiêu trọng yếu như lợi nhuận và tài sản. Dựa vào cách tiếp cận mô tả và so sánh báo cáo trước và sau kiểm toán, nghiên cứu đã phân tích cho thấy sai sót lợi nhuận và tài sản của các công ty niêm yết phổ biến cả về số lượng và mức độ sai sót. Kết quả một mặt cung cấp thông tin có giá trị cho cơ quan quản lý, nhà đầu tư để xem xét trong việc quản lý và ra quyết định, mặt khác cung cấp kết quả cho các nhà nghiên cứu để giải thích hiện tượng sai sót BCTC.

### **2.2. Các nghiên cứu về ước tính kế toán và thay đổi ước tính kế toán**

Mai Ngọc Anh (2012) đưa ra kết quả nghiên cứu chung về ước tính kế toán và các phương pháp xác định từng ước tính quy định trong chuẩn mực

kiểm toán quốc tế (ISA), chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) và nguyên tắc kế toán Mỹ (US GAAPs) từ đó đưa ra các kinh nghiệm phù hợp với bối cảnh Việt Nam. Đề tài cũng nghiên cứu chuẩn mực và chế độ kế toán về ước tính kế toán và phương pháp xác định UTKT, đánh giá ưu nhược điểm từ đó đưa ra giải pháp hoàn thiện. Ngoài ra, các nghiên cứu của tác giả Mai Ngọc Anh công bố trên tạp chí chuyên ngành về ước tính kế toán như: “Xử lý ước tính kế toán trong giai đoạn kinh tế khó khăn hiện nay” (2013), đăng trên Tạp chí Kế toán và Kiểm toán; “Sử dụng giá trị hợp lý trong hệ thống chuẩn mực kế toán và chuẩn mực BCTC quốc tế” (2010), Tạp chí nghiên cứu khoa học kiểm toán... chỉ ra các đặc điểm UTKT và các sai sót có thể xảy ra liên quan đến ước tính kế toán, hướng dẫn kế toán đối với các UTKT và các cách thức sử dụng giá trị hợp lý.

Đặng Ngọc Hùng (2016) trình bày sự tác động của các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán ở Việt Nam. Nghiên cứu sử dụng mô hình hồi quy sau khi đã tiến hành kiểm định thang đo Cronbach Alpha và phân tích nhân tố khám phá (EFA), đồng thời kiểm định mối liên hệ giữa mức độ áp dụng chuẩn mực kế toán và lợi ích áp dụng chuẩn mực kế toán. Kết quả nghiên cứu cho thấy, có sự khác biệt nhỏ so với mô hình dự kiến ban đầu, có 04 nhân tố gồm: *Chế độ kế toán và thông tư hướng dẫn; Kinh nghiệm và năng lực của kế toán viên; Tổ chức tư vấn nghề nghiệp; và Đặc điểm của doanh nghiệp* có quan hệ thuận chiều đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán. Đồng thời kết quả kiểm định cho thấy mức độ áp dụng chuẩn mực kế toán có quan hệ thuận chiều với lợi ích áp dụng chuẩn mực kế toán của doanh nghiệp.

Đặng Thị Hồng Hà (2017) đã hệ thống hóa những lý luận cơ bản về kế toán ước tính bao gồm một số khoản dự phòng cơ bản tại các công ty xây lắp bao gồm: Nội dung, đặc điểm của các khoản dự phòng và tổn thất tài sản; Cơ sở kế toán, loại hình kế toán và các nguyên tắc kế toán chi phối đến sự hình thành các khoản dự phòng và tổn thất tài sản; Nội dung kế toán các khoản dự phòng và tổn thất tài sản trong doanh nghiệp. Luận án đã nghiên cứu, khảo sát,

phân tích và làm rõ thực trạng kế toán các khoản dự phòng và tổn thất tài sản trong các công ty xây lắp ở Việt Nam. Từ nghiên cứu thực trạng, luận án đã nhận xét, đánh giá kết quả đạt được cũng như những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế.

Nguyễn Thị Ngọc Diệp và cộng sự (2020) nghiên cứu về “Các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam của các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Thành phố Hồ Chí Minh” nhằm xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán (CMKT) của các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Thành phố Hồ Chí Minh. Dữ liệu của nghiên cứu thu nhập từ 297 phiếu tại TP.HCM. Các phương pháp kiểm định Cronbach’s Alpha, phương pháp phân tích nhân tố khám phá (EFA) và hồi quy tuyến tính đa biến được sử dụng trong nghiên cứu này. Kết quả nghiên cứu cho thấy có 5 nhân tố ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng CMKT của các doanh nghiệp vừa và nhỏ tại thành phố Hồ Chí Minh, bao gồm: *Trình độ và kinh nghiệm của kế toán viên*; *Quy mô doanh nghiệp (DN)*; *Tính tuân thủ hệ thống CMKT*; *Sự am hiểu và quan tâm của nhà quản lý*; *Sự phát triển cơ sở hạ tầng*.

### **2.3. Các nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán**

Hướng nghiên cứu định lượng sẽ xem tính tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi UTKT trong BCTC là một biến phụ thuộc, các biến giải thích được cụ thể hóa thông qua vận dụng các lý thuyết kết hợp tổng lược và kế thừa nhân tố ảnh hưởng từ các nghiên cứu trước, bao gồm:

#### **(1) Quy mô doanh nghiệp:**

Nghiên cứu của Agrawal (2005) chỉ ra không có mối liên hệ nào giữa quy mô doanh nghiệp và sai sót trong khi Larcker (2007) chỉ ra mối quan hệ ngược chiều. Watts & Zimmerman (1978), Perez (2004) chỉ ra rằng các công ty quy mô lớn sẽ có xu hướng tuân thủ các quy định, công bố thông tin tự nguyện nhiều hơn nhằm bảo vệ uy tín, tránh sự can thiệp của Chính phủ và các hoạt động kiện tụng khác. Đồng quan điểm trên, Street & Gray (2001), Glaum

& Sreet (2003) cho rằng công ty quy mô lớn sẽ thu hút vốn đầu tư nước ngoài và có cơ hội trong việc mở rộng thị phần ở nước ngoài hoặc thu hút các đối tượng mua cổ phiếu của công ty, do đó, tạo động lực rất lớn cho nhà quản lý trong việc tuân thủ chuẩn mực kế toán cao hơn.

### *(2) Công ty Kiểm toán*

Nghiên cứu của Nguyễn Công Phương và Lâm Xuân Đào (2016), Trần Thị Giang Tân (2016) chỉ ra không có mối liên hệ nào giữa sai sót với công ty kiểm toán. Trái lại, Farber (2005) đã chỉ ra sai sót xảy ra do quản trị doanh nghiệp yếu kém có mối quan hệ với việc ít sử dụng công ty kiểm toán thuộc nhóm Big4.

### *(3) Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT*

Doanh nghiệp có người quản lý kiêm nhiệm chức Chủ tịch HĐQT sẽ làm có xu hướng che giấu sai phạm mà những thành viên khác khó phát hiện ra được. Agrawal và Chadha (2005) tìm thấy mối liên hệ thuận chiều giữa gian lận trong hành vi chi phối thu nhập với sự kiêm nhiệm này.

### *(4) Tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập*

Nghiên cứu của Trần Thị Giang Tân, Trương Thùy Dương (2016) cho thấy khả năng xảy ra sai sót có ý nghĩa thống kê với 5 nhân tố thuộc đặc tính của HĐQT là: Quy mô HĐQT; Tỷ lệ thành viên không điều hành (hay độc lập); Số thành viên có quan hệ gia đình; Thành viên HĐQT có chuyên môn tài chính và Nhiệm kỳ của thành viên HĐQT không điều hành. Nghiên cứu cũng chỉ ra không có mối liên hệ nào giữa tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập với sự tuân thủ kế toán và phát hiện sai sót. Ngược lại, theo nghiên cứu của Yanesari (2012) chỉ ra rằng nếu các thành viên hội đồng quản trị đều tham gia điều hành hoặc có người thân tham gia điều hành công ty thì khả năng cao các thông tin bị che giấu nhằm tối đa hóa lợi ích cá nhân mà bỏ qua lợi ích của các cổ đông hoặc các nhà đầu tư khác và thị trường.

### *(5) Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán*

Daniel Zeghal & Mhedhbi (2006) cho rằng để tuân thủ đúng quy định về áp dụng chính sách kế toán hoặc các quy định pháp luật khác, người kế toán cần được giáo dục đầy đủ kiến thức và kinh nghiệm thực tế.

Nghiên cứu của Shima, K và Yang, D (2012) cho thấy nhân tố trình độ kế toán ảnh hưởng trực tiếp tới việc tuân thủ IFRS. Các nghiên cứu trong nước của Trần Thị Thanh Hải (2015), Trần Đình Khôi Nguyên (2013), Nguyễn Thị Thu Hoàn (2018) cũng cho rằng trình độ của kế toán ảnh hưởng trực tiếp tới việc tính tuân thủ trong áp dụng chuẩn mực kế toán.

#### *(6) Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty*

Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán là nhân tố không được kế thừa từ các nghiên cứu mà tác giả đã tham khảo. Tuy nhiên, tác giả cho rằng mức độ ứng dụng công nghệ thông tin cao sẽ có tác động tích cực đến tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

#### *(7) Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị*

Theo nghiên cứu của Page (1984) và Collis & Jarvis (2000) cho rằng chủ doanh nghiệp thường ưu tiên việc kê khai và thực hiện nghĩa vụ thuế hơn là tuân thủ chuẩn mực kế toán, do đó, làm ảnh hưởng đến chất lượng thông tin báo cáo tài chính.

Theo Thanh Đoàn (2008), trình độ của nhiều lãnh đạo doanh nghiệp Việt Nam chưa thật sự sâu sát các vấn đề kế toán, tài chính dẫn tới khả năng không tuân thủ Chuẩn mực kế toán. Do đó, trình độ và nhận thức của nhà quản lý ảnh hưởng lớn đến sự tuân thủ quy định kế toán của doanh nghiệp.

#### *(8) Ý kiến tư vấn của các bên độc lập*

Sự tư vấn của tổ chức nghề nghiệp có ảnh hưởng rất lớn tới tính tuân thủ các quy định, chế độ, chuẩn mực kế toán. Các bên độc lập ở đây có thể hiểu là các hội kiểm toán viên hành nghề, ý kiến tư vấn của công ty kiểm toán, tư vấn của bộ phận tuyên truyền trong lĩnh vực kế toán... Sự tư vấn của các chuyên gia hoặc tổ chức có kinh nghiệm sẽ giúp các nhà quản lý hoặc các nhân viên kế

toán nâng cao hơn nhận thức, mở rộng kiến thức và thực hiện tốt hơn các hoạt động tuân thủ kế toán trong doanh nghiệp.

#### *(9) Áp lực từ thuế*

Thuần (2016) cho rằng áp lực thuế được khái niệm như là sức ép từ cơ quan thuế làm cho doanh nghiệp phải áp dụng các quy định thuế khi xử lý trình bày thông tin trên BCTC.

Nghiên cứu của Jackson & Jaouen (1989) cho rằng, kiểm tra thuế, thanh tra thuế có tác động đến hành vi trốn thuế và cũng có thể làm thay đổi từ hành vi tuân thủ quy định thuế từ tiêu cực sang tích cực hoặc ngược lại.

Theo nghiên cứu của Alm & McKee (1998), doanh nghiệp thường sợ hãi với khả năng bị bắt và bị phạt hoặc ảnh hưởng đến uy tín của doanh nghiệp, do đó, buộc họ phải tuân thủ chính sách thuế hơn là tuân thủ chính sách kế toán doanh nghiệp.

### **2.4. Nhận xét các nghiên cứu trước**

Qua nghiên cứu các công trình và luận án của tác giả trong nước và nước ngoài về sai sót, thay đổi ước tính kế toán và nhân tố ảnh hưởng tới mức độ tuân thủ sai sót và thay đổi ước tính kế toán, tác giả rút ra kết luận sau:

Có nhiều đề tài nghiên cứu đã bàn luận về sai sót, gian lận, thay đổi ước tính kế toán hay liên quan đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế hoặc Chuẩn mực kế toán Việt Nam, nhưng việc xác định thực trạng và các nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý về sai sót và thay đổi ước tính kế toán – Nghiên cứu VAS 29 vào thực tiễn tại các công ty xây lắp Việt Nam thì chưa có đề tài nào nghiên cứu.

Các sai sót hoặc gian lận có thể xảy ra ở bất kỳ khoản mục nào trong BCTC, tuy nhiên các doanh nghiệp phần lớn có xu hướng là kiểm soát các hoạt động nhằm điều chỉnh lợi nhuận.

Thực trạng sự tuân thủ xử lý về sai sót và thay đổi ước tính kế toán sẽ là nội dung không thể kế thừa ở các nghiên cứu trước cả trong nước và nước ngoài.

Ở mỗi quốc gia, mỗi thời điểm và mỗi đặc thù ngành nghề thì thực trạng sự tuân thủ trong xử lý sẽ biến đổi khác nhau tùy theo hoàn cảnh.

Mỗi đề tài phát hiện ra những nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ như: quy mô, mức độ ứng dụng công nghệ thông tin, trình độ chuyên môn kế toán viên hoặc sự quan tâm của lãnh đạo... Tuy nhiên, các nhân tố nghiên cứu ở các nước khác nhau có thể cho kết quả khác nhau. Lý giải cho việc này là vì phương pháp nghiên cứu khác nhau (số liệu thứ cấp trên BCTC hoặc dựa vào bảng câu hỏi) hoặc điều kiện kinh tế, chính trị ở mỗi quốc gia khác nhau. Đồng thời các đề tài chỉ nghiên cứu định tính hoặc định lượng thì tại nghiên cứu này, cả hai phương pháp sẽ được kết hợp để giải quyết vấn đề.

## 2.5. Khoảng trống nghiên cứu

Qua tổng quan các công trình nghiên cứu, tác giả nhận thấy một số khoảng trống của các nghiên cứu trước đây như sau:

**Thứ nhất**, các nghiên cứu thực trạng sai sót hoặc thay đổi ước tính kế toán đều được thực hiện tại các nước có nền kinh tế phát triển như Anh, Mỹ... Trong khi tại Việt Nam, các nghiên cứu về cùng chủ đề còn ít và chỉ mới tiến hành những năm gần đây. Hiện tại, chưa ghi nhận nghiên cứu nào về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Cụ thể, thực trạng các sai sót có được doanh nghiệp nhận diện đúng không, được xử lý như thế nào, có được công bố không; và các ước tính kế toán có được nhận diện chính xác không, có được thay đổi cho phù hợp với thực tế doanh nghiệp hay vì mục đích chủ quan của doanh nghiệp, các thông tin có được công bố đầy đủ không.

**Thứ hai**, nghiên cứu tại các nước phát triển chỉ ra rất nhiều nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Tuy nhiên, Việt Nam với địa lý khác biệt, là một nước có nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa, các nhân tố ảnh hưởng đến nghiên cứu tại các nước phát triển có thể không phù hợp với thực tế ở Việt Nam. Chính vì vậy, luận án

sẽ lựa chọn một số nhân tố tiêu biểu và kiểm định các giả thuyết áp dụng cho nền kinh tế đang phát triển theo định hướng xã hội chủ nghĩa ở Việt Nam.

**Thứ ba**, tính đến hiện tại, nghiên cứu về sai sót và thay đổi ước tính kế toán cùng với các nhân tố ảnh hưởng tại các công ty xây lắp niêm yết chỉ được tiến hành ở mức độ luận văn thạc sĩ tại các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán HOSE hoặc HNX. Do đó, cần thêm nhiều nghiên cứu tổng thể toàn thị trường chứng khoán Việt Nam để bổ sung bằng chứng thực nghiệm về việc xác định các nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

### **3. Mục đích nghiên cứu**

*Mục đích chung:*

– Nghiên cứu nhằm đề xuất các giải pháp và khuyến nghị hoàn thiện nhận diện, xử lý, công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán cho các doanh nghiệp xây lắp niêm yết

*Mục đích cụ thể:*

– Hệ thống hóa các vấn đề lý luận về sai sót và thay đổi ước tính kế toán, đồng thời đánh giá thực trạng công tác nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp, từ đó rút ra ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân.

– Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ tuân thủ các quy định xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

– Đề xuất một số khuyến nghị nhằm tăng cường sự tuân thủ xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

### **4. Câu hỏi nghiên cứu**

Trên cơ sở các mục tiêu nghiên cứu cụ thể, luận án đề ra các câu hỏi nghiên cứu như sau:

Câu 1: Có các quan điểm lý luận nào về nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán?

Câu 2: Các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam đang nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại như thế nào?

Câu 3: Những nhân tố nào ảnh hưởng đến mức độ tuân thủ xử lý thông tin (nhận diện, xử lý và công bố) về sai sót và thay đổi ước tính kế toán?

Câu 4: Các giải pháp nào nhằm tăng cường mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin (nhận diện, xử lý và công bố) về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam?

## **5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

### *Đối tượng nghiên cứu của luận án*

Luận án này nghiên cứu về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

### *Phạm vi nghiên cứu*

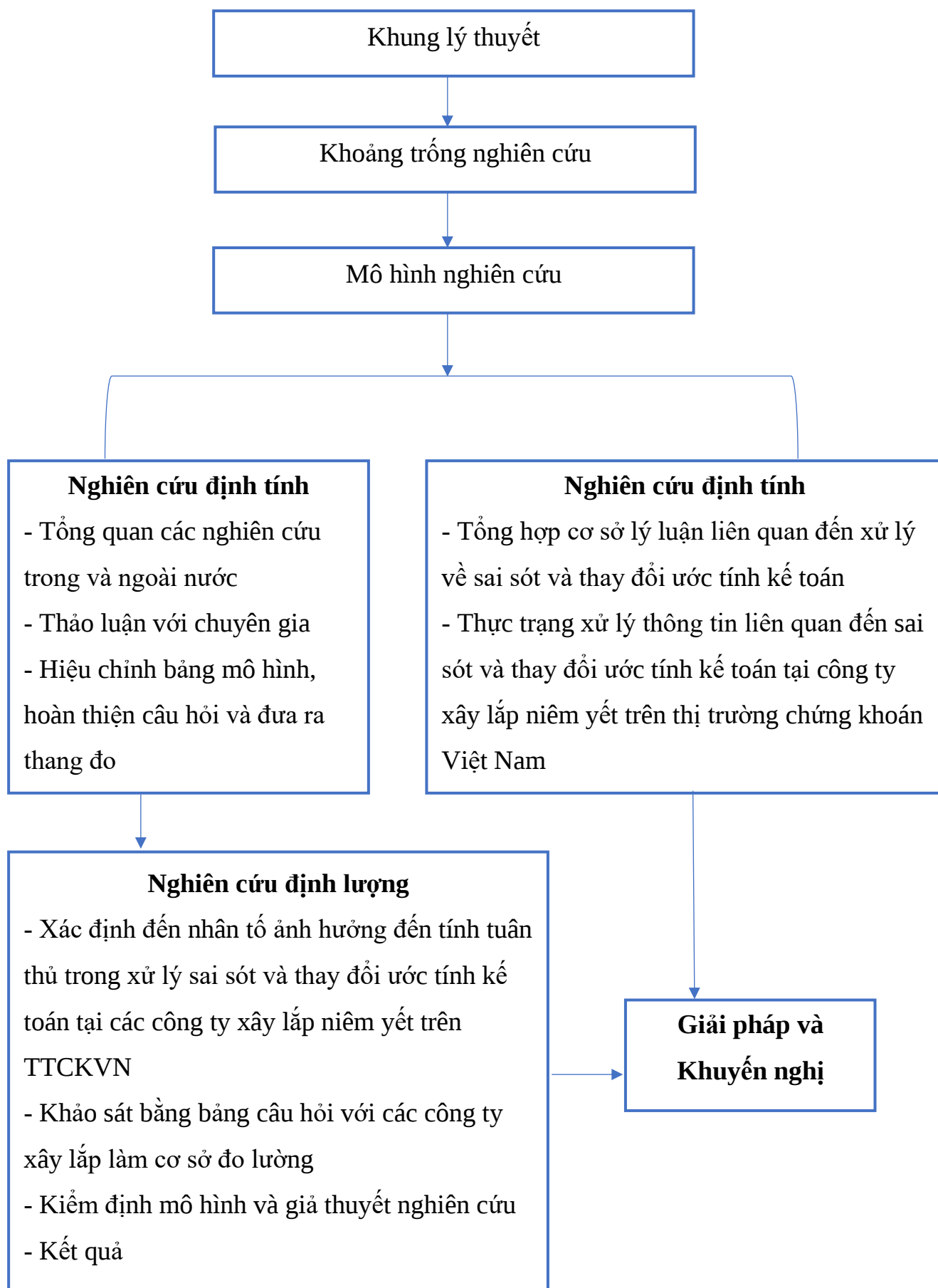
Phạm vi về nội dung: Luận án nghiên cứu về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên cơ sở các quy định của hệ thống kế toán Việt Nam.

Phạm vi về không gian: Luận án tập trung nghiên cứu các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam trên cả hai sàn giao dịch HNX và HOSE.

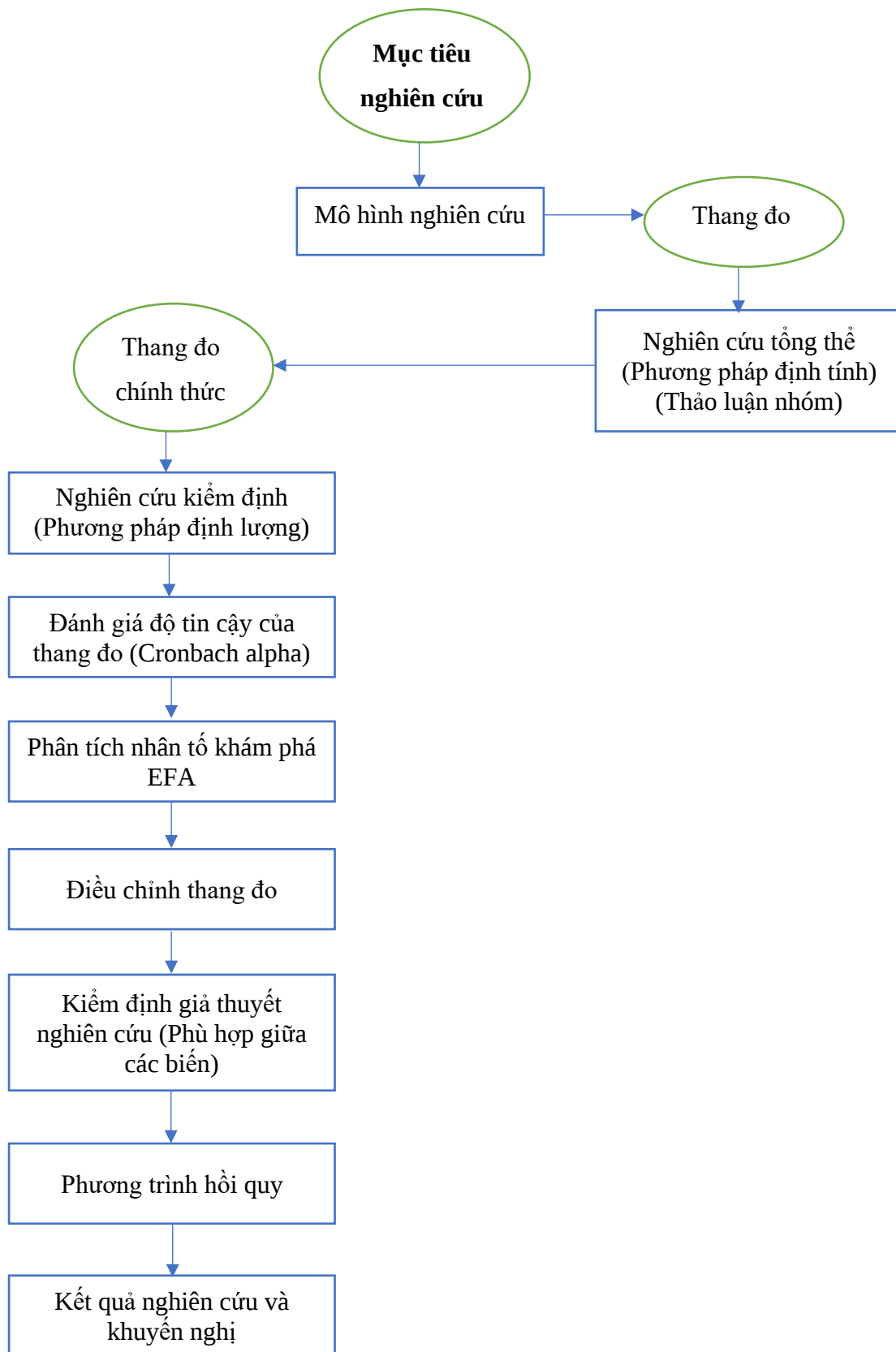
Phạm vi về thời gian: giai đoạn 5 năm từ 2015-2019. Tác giả chọn khung thời gian 5 năm vì đặc thù công ty xây lắp là doanh nghiệp có quy mô lớn, công trình kéo dài và có tính kế thừa. Do đó, phạm vi thời gian để nghiên cứu sẽ dài hơn các công ty tài chính hoặc phi tài chính (phạm vi từ 1- 3 năm).

## 6. Khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu

Sơ đồ 1: Khung nghiên cứu



## Sơ đồ 2: Quy trình nghiên cứu định lượng



## **7. Phương pháp nghiên cứu**

### **7.1. Phương pháp thu thập dữ liệu nghiên cứu**

#### *Dữ liệu sơ cấp*

Phương pháp tiếp cận và thu thập dữ liệu bao gồm phiếu khảo sát gửi tới các công ty và phỏng vấn sâu một số kế toán trưởng. Phiếu khảo sát sẽ gồm 3 phần, bao gồm: (1) Thông tin chung về doanh nghiệp: lĩnh vực hoạt động, năm niêm yết, số nhân viên làm việc trong công ty, quy mô công ty...; (2) Thông tin liên quan đến nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Theo đó, kế toán công ty sẽ đánh giá mức độ đồng ý từ 1-5 theo thang đo Likert với một số nhân tố nghiên cứu có ảnh hưởng tới sự tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán; (3) Các câu hỏi trắc nghiệm khảo sát xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Trên cơ sở kết quả từ phiếu khảo sát và kết hợp với nghiên cứu dữ liệu thứ cấp gồm các BCTC, tác giả thực hiện phỏng vấn sâu.

Mẫu khảo sát: tổng thể các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam năm 2019 là 118 doanh nghiệp. Các doanh nghiệp có vị trí địa lý khác nhau và phân bố trên cả nước, do đó, tác giả chủ yếu tiến hành thông qua việc gửi phiếu khảo sát và kết hợp các phương pháp khác như quan sát và phỏng vấn sâu.

Kết quả mẫu khảo sát: số phiếu gửi đi: 118 phiếu, số phiếu nhận về: 72 phiếu, đạt 61%.

#### *Dữ liệu thứ cấp*

Dữ liệu thứ cấp luận án sử dụng trong nghiên cứu bao gồm BCTC trước và sau kiểm toán được cung cấp bởi Vietstock- một trong những doanh nghiệp tiên phong ở Việt Nam cung cấp dịch vụ thông tin tài chính, thông tin doanh nghiệp và báo cáo phân tích ngành ở Việt Nam. Vietstock mua lại dữ liệu tại các sở giao dịch HNX, HOSE và tiến hành mã hóa, chuẩn tính toán và điều chỉnh dữ liệu phù hợp cho nhu cầu thị trường. Hệ thống các mã chứng khoán trên sàn HOSE/HNX được xếp theo chuẩn phân ngành NAICS (North

American Industry Classification System) gồm 20 ngành cấp 1 (mã số từ 100-1900). Ngành xây dựng có mã số 400 (Xây dựng và Bất động sản) bao gồm các ngành cấp 2: Xây dựng nhà cửa, cao ốc; Xây dựng công nghiệp nặng và dân dụng; Nhà thầu chuyên môn; hoạt động lắp ráp.

Báo cáo tài chính của các công ty xây lắp từ năm 2015-2019 được cung cấp bởi Vietstock là BCTC hợp nhất sau kiểm toán so sánh dữ liệu với BCTC hợp nhất Quý IV. Sở dĩ tác giả lựa chọn báo cáo Quý IV thay vì BCTC chưa kiểm toán vì có sự chênh lệch số liệu đáng kể giữa báo cáo này và BCTC chưa kiểm toán, đặc biệt là các chỉ số dự phòng hoặc ước tính được thay đổi. Có hai lý do giả định cho sự thay đổi này như sau:

**Thứ nhất**, doanh nghiệp đã thiếu cơ sở các ước tính kế toán hoặc tính toán sai hoặc không lập dự phòng đầy đủ khi lập BCTC Quý IV và BCTC năm.

**Thứ hai**, doanh nghiệp có thể đã thay đổi ước tính kế toán nhằm mục đích lợi nhuận hoặc do sai sót nào đó.

Lưu ý, các mẫu dữ liệu quá khác biệt hoặc không đủ thông tin về BCTC đã được kiểm toán sẽ được loại bỏ để tránh ảnh hưởng đến tính tổng thể.

## **7.2. Phương pháp xử lý dữ liệu**

Nghiên cứu này áp dụng các phương pháp nghiên cứu hỗn hợp bao gồm cả định tính và định lượng. Cụ thể:

– Phương pháp định tính: Trước tiên, phương pháp này thực hiện bằng cách nghiên cứu tổng hợp cơ sở lý luận liên quan đến xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế và tổng quan các công trình nghiên cứu trước trong và ngoài nước. Từ đó xác định những nhóm nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Tiếp theo, nghiên cứu định tính được thực hiện thông qua kỹ thuật thảo luận nhóm: nhóm gồm 13 người, là những người am hiểu và có kinh nghiệm thực tiễn về tình hình hoạt động của công ty xây lắp niêm yết trên TTCK VN (tiêu chí lựa chọn chuyên gia gồm giảng viên đại học có kinh nghiệm, kế toán trưởng, kế toán viên tổng hợp, kiểm toán viên ...); Thực hiện bằng cách thảo luận trực tiếp với các chuyên gia nhằm

khám phá thêm các nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán thực tế diễn ra tại các công ty xây lắp niêm yết trên TTCK Việt Nam. Đồng thời đánh giá các tiêu chí đo lường những nhân tố ảnh hưởng bằng phương pháp tình huống. Kết quả phương pháp này sẽ có tổng quan về tính tuân thủ trong việc nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

– Phương pháp định lượng: Từ kết quả nghiên cứu của phương pháp nghiên cứu định tính, tác giả tiếp tục đưa vào đo lường, kiểm định thông qua phiếu trả lời khảo sát từ 72 công ty xây lắp, đồng thời dựa trên dữ liệu trên BCTC tại 118 công ty xây lắp niêm yết trên TTCKVN. Công cụ thu thập dữ liệu ở phương pháp này là hình thức gửi bảng câu hỏi khảo sát và trực tiếp phỏng vấn. Kết quả là xác định và kiểm định mô hình nghiên cứu xem các nhân tố nào ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên TTCKVN.

Công cụ nghiên cứu bao gồm: Bảng câu hỏi khảo sát, Câu hỏi phỏng vấn, phần mềm SPSS, Excel.

## **8. Đóng góp của luận án**

*Về mặt học thuật:*

– Đề tài nghiên cứu có ý nghĩa khoa học trong việc hệ thống hóa cơ sở lý luận nghiên cứu trước đây về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên BCTC. Phát huy thêm các vấn đề mà các nghiên cứu trước chưa thực hiện, kết hợp với lựa chọn có kế thừa các đề tài nghiên cứu nước ngoài.

– Hoàn thiện thang đo về mức độ tuân thủ về xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Thông qua nghiên cứu tình huống đã xác định được 9 nhân tố ảnh hưởng đến mức độ tuân thủ xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán gồm: (1) Quy mô doanh nghiệp; (2) Công ty Kiểm toán; (3) Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT; (4) Tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập; (5) Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán; (6) Mức độ ứng dụng công

nghệ thông tin của công ty; (7) Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị; (8) Ý kiến tư vấn của các bên độc lập; (9) Áp lực từ thuế.

*Về mặt ứng dụng:*

– Nghiên cứu là một kênh tham khảo có giá trị trong việc tuân thủ quy định chuẩn mực kế toán nói chung và Chuẩn mực kế toán số 29 (VAS 29) nói riêng của các doanh nghiệp.

– Nghiên cứu là một căn cứ có giá trị trong việc đánh giá sự tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại công ty xây lắp niêm yết trên sàn chứng khoán Việt Nam giúp ích cho người đọc, nhà đầu tư và các cơ quan chức năng.

## **9. Kết cấu của luận án**

Kết cấu luận án gồm 3 Chương:

**Chương 1:** Những vấn đề lý luận cơ bản về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trong các công ty xây lắp

**Chương 2:** Thực trạng các sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

**Chương 3:** Hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

# CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG CÁC CÔNG TY XÂY LẬP

## 1.1. Tổng quan về sai sót và thay đổi ước tính kế toán

### 1.1.1. Tổng quan về sai sót

#### 1.1.1.1. Khái niệm sai sót

Nhiều công trình nghiên cứu về sai sót được thực hiện trên các góc độ khác nhau và đưa ra định nghĩa khác nhau về sai sót. Có cách hiểu sai sót nghĩa là hành vi vô ý, khuyết điểm nhỏ và hậu quả không lớn. Có cách hiểu sai sót và gian lận là hai khái niệm khác nhau xuất phát từ khía cạnh động cơ và mức độ sai phạm. Do vậy, cần có một cách hiểu nhất quán với các khái niệm như sau:

Gian lận là hành vi cố ý thể hiện ở việc dối trá, mách khoe, lừa lọc người khác (Từ điển tiếng Việt, Viện Ngôn ngữ học, NXB. Đà Nẵng, 2006).

Edwin Hardin Sutherland (1883-1950)- một nhà xã hội học người Mỹ nổi tiếng với thuật ngữ do ông sáng lập là White Collar Crime để chỉ loại hình tội phạm liên quan đến kinh doanh, không có tính chất bạo lực mà thường liên quan đến tiền bạc, phạm tội vì mục đích kiếm lợi cho bản thân. Theo Sutherland thì hành vi gian lận BCTC thường là hành động chủ đích do các nhà quản lý gây ra.

Theo Hiệp hội các nhà điều tra gian lận Hoa Kỳ (ACFE) (2002) thì gian lận BCTC là sự chủ ý, có tính toán, trình bày sai hoặc bỏ sót các sự kiện quan trọng, hoặc dữ liệu kế toán có thể đưa đến sự hiểu lầm khi người đọc xem xét các thông tin được sử dụng và có thể là lý do để thay đổi việc xét đoán và ra quyết định của mình.

Theo Garner (2004), gian lận là hành động trình bày sai sự thật hoặc che giấu một thực tế nhằm gây thiệt hại cho người khác

Sai sót là một thuật ngữ rộng lớn hơn so với gian lận, có thể xuất phát từ những lỗi nhầm lẫn, vô ý hoặc có thể từ hành vi cố ý do gian lận.

Tuy có nhiều cách hiểu khác nhau về sai sót và gian lận nhưng có điểm chung cho rằng đây là hành vi bất hợp pháp, thực hiện để đạt được mục đích lợi ích nào đó và gây ra thiệt hại. Trong khuôn khổ luận án nghiên cứu này thống nhất sai sót bao hàm ý nghĩa gian lận.

#### *1.1.1.2. Khái niệm sai sót trong báo cáo tài chính*

Theo R K Elliot; J J Willingham; Peat, Marwick, Mitchell (1980): Hành vi gian lận BCTC là hành vi chủ đích thay đổi thông tin hoặc trình bày sai lệch trọng yếu, gây tổn hại cho nhà đầu tư và chủ nợ.

Theo nghiên cứu của Well (2013): Hành vi gian lận BCTC là các hành vi cố ý như cố ý bỏ sót số liệu hoặc thông tin thuyết minh trên BCTC để lừa dối người sử dụng BCTC, đặc biệt nhà đầu tư và chủ nợ.

Theo Chuẩn mực kiểm toán VSA 450 và ISA 450- Đánh giá các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán: “Sai sót là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên BCTC với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận”.

Theo cách tiếp cận của Chuẩn mực kế toán quốc tế 08 (IAS 08)- Các chính sách kế toán, các thay đổi ước tính kế toán và các sai sót: “Sai sót có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày hoặc thuyết minh các khoản mục trên BCTC”.

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam 29 (VAS 29)- Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót: “Sai sót xuất phát từ lỗi do tính toán, áp dụng sai các chính sách kế toán, bỏ quên, hiểu hoặc diễn giải sai các sự việc và gian lận”. Sai sót sẽ được coi là trọng yếu nếu chúng có thể làm sai lệch đáng kể BCTC, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng BCTC.

Như vậy, sai sót trong báo cáo tài chính bao hàm ý nghĩa gian lận, có thể phát sinh từ việc thu thập, xử lý dữ liệu không chính xác hoặc cố tình bỏ sót hoặc ước tính kế toán không chính xác hoặc áp dụng sai các chính sách chuẩn

mục do sự thiếu hiểu biết hoặc thực hiện các sai phạm một cách chủ đích... từ đó ảnh hưởng tới tính chính xác và trung thực của BCTC.

#### *1.1.1.3. Đặc điểm của sai sót trong báo cáo tài chính*

Sai sót trong BCTC ngoài các lỗi do vô ý còn bao gồm hoạt động phạm tội với hành vi chủ đích của một số đối tượng liên quan như biển thủ tài sản, tham ô, che giấu tài sản, công bố sai lệch thông tin. Nhầm lẫn và gian lận thường gắn với các hành động cụ thể sau:

**Nhầm lẫn** có thể do: Lỗi tính toán sai số học; Bỏ quên không ghi nhận một hoặc một vài giao dịch kinh tế nào đó như mua TSCĐ nhưng bỏ quên chưa ghi sổ TSCĐ; bán hàng nhưng chưa ghi nhận doanh thu và khoản phải thu... hoặc ghi trùng nghiệp vụ phát sinh; Áp dụng sai chính sách kế toán là sai sót do hiểu sai chuẩn mực kế toán nên vận dụng sai chính sách kế toán, hoặc chuẩn mực kế toán mới đã có hiệu lực nhưng doanh nghiệp vẫn áp dụng chuẩn mực cũ hoặc do hạn chế về năng lực; Ghi nhận các ước tính kế toán không hợp lý do hạn chế về trình độ, hiểu biết; hoặc Sai sót trong phân loại, trình bày và thuyết minh về các khoản mục bao gồm sai sót do sử dụng sai tài khoản, ghi sai quan hệ tài khoản dẫn đến trình bày trên BCTC không đúng khoản mục và các sai sót do thuyết minh không đầy đủ theo quy định.

**Gian lận** có thể nhận biết qua các biểu hiện sau: Cố ý áp tính toán sai số học để làm sai lệch BCTC; Cố ý bỏ sót hoặc ghi trùng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh; Ghi nhận các nghiệp vụ không thật sự phát sinh; Cố ý áp dụng sai các chuẩn mực, nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán, chính sách tài chính; Hành vi gian lận thường gắn liền với việc tham ô, biển thủ tài sản hay vụ; hoặc Cố ý che giấu thông tin công bố cho cổ đông nhà nhà đầu tư.

**Bảng 1. 1:** Sự khác nhau giữa nhầm lẫn và gian lận BCTC

| Nội dung                    | Sai sót báo cáo tài chính                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                     |
|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                             | Nhầm lẫn BCTC                                                                                                                                      | Gian lận BCTC                                                                                                                                                                       |
| <b>Giống nhau</b>           | <b>Đều là hành vi sai phạm, làm lệch thông tin trên BCTC, phản ánh sai thực tế</b>                                                                 |                                                                                                                                                                                     |
| <b>Khác nhau:</b>           |                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                     |
| <b>Về mặt ý thức</b>        | <b>Hành vi vô ý</b>                                                                                                                                | <b>Hành vi cố ý</b>                                                                                                                                                                 |
| <b>Các yếu tố ảnh hưởng</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Năng lực và kinh nghiệm của kế toán</li> <li>+ Áp lực công việc về mặt không gian và thời gian</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Do ý chí chủ quan người quản lý muốn “làm đẹp” BCTC</li> <li>+ Do sự quản lý yếu kém</li> <li>+ Do lập báo cáo vì mục đích khác</li> </ul> |
| <b>Mức độ tinh vi</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Dễ phát hiện</li> </ul>                                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Là hành vi có chủ ý, có sự chuẩn bị kỹ lưỡng do đó khó phát hiện</li> </ul>                                                                |
| <b>Mức độ nghiêm trọng</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Tùy thuộc vào quy mô và sự lặp lại của nghiệp vụ đã nhầm lẫn</li> </ul>                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Luôn là sai phạm trọng yếu</li> </ul>                                                                                                      |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Các sai sót dù với các lỗi cố ý hay vô ý thì có đặc điểm chung là đều gây ảnh hưởng đến độ tin cậy của BCTC. Điều này không chỉ ảnh hưởng đến chất lượng thông tin công bố ra bên ngoài mà còn có thể gây thiệt hại đến nhà đầu tư, cổ đông và cả uy tín doanh nghiệp.

#### 1.1.1.4. Biểu hiện của sai sót trên báo cáo tài chính của các công ty niêm yết

Thông thường các thủ đoạn sai sót hoặc gian lận BCTC đều theo hai hướng là giảm lợi nhuận doanh nghiệp nhằm tránh thuế TNDN phải đóng hoặc

tăng lợi nhuận. Các lỗi gian lận được Hiệp hội các nhà điều tra gian lận Mỹ (ACFE) cụ thể cách thức làm tăng hoặc giảm lợi nhuận BCTC như sau:

**Sơ đồ 1. 1:** Thủ đoạn gian lận Báo cáo tài chính



(Nguồn Báo cáo ACFE 2018- Tạm dịch)

Theo Sơ đồ 1.1 từ nguồn báo cáo của ACFE, hai thủ đoạn chủ yếu trong gian lận BCTC gồm làm giảm hoặc làm tăng lợi nhuận:

**Thứ nhất,** Với thủ đoạn làm tăng lợi nhuận, người lập BCTC sẽ thực hiện như sau: Che giấu nhận công nợ và chi phí; Ghi nhận sai mốc thời gian; Định giá sai tài sản; Công bố thông tin không đầy đủ; và Ghi nhận doanh thu giả mạo. Cụ thể:

*Ghi nhận công nợ và chi phí không đầy đủ:* Người lập BCTC có thể ghi nhận giảm chi phí và công nợ, đặc biệt không lập đầy đủ các khoản dự phòng phải trả nhằm mục đích điều chỉnh lợi nhuận, khi đó lợi nhuận sẽ tăng đúng bằng chi phí hay nợ bị che giấu. Cách thức phổ biến như sau: Đối với khoản mục chi phí, các hình thức gian lận phổ biến bao gồm: bỏ sót chi phí, vốn hóa

chi phí, khai giảm chi phí thông qua việc thay đổi các ước tính kế toán và ghi nhận chi phí sai thời điểm. Bỏ sót chi phí là hành vi cố tình không hạch toán chi phí phát sinh vào sổ sách kế toán thông qua việc giấu hoặc hủy các chứng từ liên quan. Vốn hóa chi phí là hành vi lợi dụng khe hở về mục đích sử dụng chi phí để hạch toán “chi phí hoạt động” thành “chi phí đầu tư cơ bản” thay vì phải hạch toán trực tiếp chi phí trong kỳ hiện tại nhằm tăng lợi nhuận trong kỳ. Khai giảm chi phí thông qua các ước tính kế toán là hành vi lợi dụng các khoản chi phí dự phòng để điều chỉnh lợi nhuận trong năm.

*Ghi nhận sai niên độ:* Ghi nhận chi phí không đúng kỳ là chi phí phát sinh trong kỳ này nhưng các doanh nghiệp hạch toán chuyển sang kỳ sau, từ đó chi phí ghi nhận trong năm tài chính sẽ giảm số liệu tương ứng.

*Định giá sai tài sản:* Phương pháp này thường áp dụng với khoản mục tài sản có giá trị lớn như hàng tồn kho. Trong trường hợp hàng tồn kho bị hỏng, không còn sử dụng được nhưng lại không hạch toán giảm giá trị hàng tồn kho xuống, hoặc không lập dự phòng đầy đủ theo đúng quy định. Bằng cách này, các doanh nghiệp có thể báo cáo lợi nhuận và vốn chủ sở hữu cao hơn thực tế. Với các khoản vay, sai sót thường bằng cách trích lập mức dự phòng tổn thất thấp khi cho vay, trong trường hợp có rủi ro sẽ tránh làm ảnh hưởng xấu đến công ty.

*Công bố thông tin không đầy đủ:* Công bố thông tin không đầy đủ, gây hiểu lầm (misleading) hoặc không chính xác cũng là một trong những cách thức che giấu sai sót của các doanh nghiệp. Đặc biệt với các doanh nghiệp niêm yết, khi việc công bố thông tin ra công chúng một cách chính xác, đầy đủ và kịp thời là những điều kiện bắt buộc theo quy định, thì việc cố tình che giấu gian lận của các doanh nghiệp càng tinh vi hơn. Cách thức che giấu thông tin trên báo cáo tài chính phổ biến như sau: Không công bố các thay đổi quan trọng liên quan đến kế toán như: các thay đổi ước tính kế toán, phương pháp tính hàng tồn kho, thay đổi cách tính khấu hao...; Không khai báo nợ tiềm tàng: việc có tình không công bố nợ này được vì có thể ảnh hưởng tới danh tiếng, kết quả

kinh doanh của công ty; Không công bố đầy đủ các phát sinh sau ngày khóa sổ vì sợ ảnh hưởng trực tiếp tới BCTC phải trình bày trên thuyết minh BCTC như hợp nhất kinh doanh, công bố ngừng hoạt động, phát hành thêm cổ phiếu, những khoản nợ, kiện tụng tranh chấp... Các DNYY thường che giấu trình bày các phán quyết của tòa án hoặc quyết định liên quan luật pháp làm ảnh hưởng tới tính liên tục của hoạt động kinh doanh; Không khai báo các giao dịch phát sinh với các bên liên quan là hành vi gian lận nhằm che giấu thông tin có ảnh hưởng trọng yếu tới sự nhận định của người sử dụng BCTC, đặc biệt là nhà đầu tư.

*Ghi nhân tăng doanh thu hoặc doanh thu ảo:* Việc ghi nhận doanh thu “ảo” để tăng lợi nhuận và làm đẹp BCTC. Cách thức cụ thể như sau: Ghi nhận sớm doanh khi hàng hóa và dịch vụ chưa được chuyển giao hoặc chỉ được chuyển giao một phần cho khách hàng và khách hàng chưa chấp nhận thanh toán. Ghi nhận doanh thu không có thật vào sổ sách kế toán thông qua việc khai khống giá trị hàng hóa hoặc giao dịch với khách hàng giả mạo.

**Thứ hai,** Với thủ đoạn làm giảm lợi nhuận, người lập BCTC sẽ thực hiện như sau: Ghi tăng chi phí và công nợ; Ghi nhận sai mốc thời gian; Định giá sai tài sản; Công bố thông tin không đầy đủ; và Ghi nhận thiếu doanh thu. Cụ thể:

*Ghi nhận tăng chi phí và công nợ:* Người lập BCTC có thể ghi tăng chi phí hoặc công nợ, từ đó làm giảm nghĩa vụ thuế TNDN phải nộp. Thông thường những khoản chi phí có thể tác động đáng kể tới nghĩa vụ thuế là những tiền lớn, được điều chỉnh với chủ đích của người lập BCTC. phải nộp.

*Ghi nhận sai niên độ:* Bằng cách ghi nhận doanh thu hoặc chi phí sai niên độ là một trong những cách thức để thao túng số liệu ghi nhận trên BCTC. Theo đó, khoản doanh thu hoặc chi phí được ghi nhận không đúng kỳ phát sinh mà hạch toán chuyển sang kỳ kế tiếp hay ngược lại sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến chỉ tiêu lợi nhuận.

*Định giá sai tài sản:* Phương pháp này thường áp dụng với khoản mục tài sản có giá trị lớn như: Hàng tồn kho; Tài sản dài hạn; Nợ phải thu; Các

khoản ước tính như: Chi phí dự phòng, khấu hao... Bằng cách này, các doanh nghiệp có thể báo cáo lợi nhuận và vốn chủ sở hữu thấp hơn thực tế.

*Công bố thông tin không đầy đủ:* việc che giấu các thông tin có thể ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng, tính chính xác và kịp thời của BCTC, từ đó dẫn tới những quyết định sai lầm từ phía các nhà đầu tư.

*Ghi nhận giảm doanh thu:* Việc ghi nhận thấp hoặc bỏ ngoài sổ sách doanh thu hoặc chuyển doanh thu sang năm tài chính sau là cách thức giúp doanh nghiệp giảm lợi nhuận năm tài chính và tránh nghĩa vụ thuế TNDN phải đóng.

### **1.1.2. Tổng quan thay đổi ước tính kế toán**

#### *1.1.2.1. Ước tính kế toán*

Về bản chất, ước tính kế toán là một giá trị gần đúng của các chỉ tiêu liên quan đến BCTC gồm tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí. Tuy nhiên, giá trị các yếu tố này chỉ là các giá trị ước tính gần đúng dựa trên xét đoán thông tin tin cậy nhất và mới nhất tại thời điểm đó (ISA 08). Chính vì vậy, BCTC sử dụng các ước tính kế toán để đánh giá một số chỉ tiêu hoặc khoản mục đã phát sinh hoặc chưa phát sinh. Cụ thể:

- Ước tính các chỉ tiêu đã phát sinh như: Dự phòng nợ phải thu khó đòi; Dự phòng giảm giá đầu tư; Dự phòng giảm giá hàng tồn kho; Trích khấu hao tài sản cố định; Chi phí trả trước; Giá trị sản phẩm dở dang; Doanh thu ghi nhận trước; Doanh thu hợp đồng xây dựng dở dang.
- Ước tính chỉ tiêu chưa phát sinh như: Dự phòng chi phí bảo hành; Chi phí trích trước; Ước tính kế toán liên quan đến kiện tụng, tranh chấp; ước tính kế toán liên quan đến tái cơ cấu doanh nghiệp...

Vậy việc đưa ra số liệu dựa trên kinh nghiệm hoặc xét đoán của người làm kế toán có khiến cho thông tin bị phản ánh sai lệch theo hướng có lợi cho nhà cung cấp BCTC không? Trên thực tế việc sử dụng UTKT với độ tin cậy hợp lý là một phần không thể thiếu và không làm giảm độ tin cậy khi lập BCTC bởi những lý do sau:

**Thứ nhất**, ước tính kế toán mặc dù dựa trên xét đoán nghề nghiệp mang tính chủ quan, chứa đựng nguy cơ về rủi ro nhưng hiện tại không có phương pháp hoặc cánh thức khả thi hơn để doanh nghiệp áp dụng. Nếu như Luật Kế toán, Chế độ kế toán hoặc các chuẩn mực đưa ra những quy định hoặc yêu cầu tham chiếu khi lập ước tính kế toán thì sẽ không khả thi về mặt kinh tế để áp dụng (chế độ kế toán và chuẩn mực phải liệt kê từng tình huống xảy ra và các phương pháp áp dụng tương ứng để tính toán) và nhân lực để kiểm tra.

**Thứ hai**, ước tính kế toán làm cho thông tin BCTC tại thời điểm lập được chính xác nhất. Hơn ai hết, Ban Giám đốc và kế toán công ty sẽ nắm bắt được thông tin về các khoản nợ phải thu, ước tính về các khoản giảm giá hàng tồn kho, đầu tư, khoản nợ phải trả... từ đó sẽ đưa ra con số ước tính chính xác và làm tăng tính hợp lý khi lập BCTC.

Do đó, việc sử dụng ước tính kế toán dựa trên các cơ sở tính toán và thông tin tin cậy là một phần không thể thiếu, đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin phù hợp nhất và chính xác nhất tại thời điểm lập báo cáo.

#### *1.1.2.2. Thay đổi ước tính kế toán*

Thay đổi ước tính kế toán là việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hoặc giá trị tiêu hao định kỳ của tài sản được tạo ra từ việc đánh giá tình trạng hiện thời và lợi ích kinh tế trong tương lai cũng như nghĩa vụ liên quan đến tài sản và nợ phải trả đó. Thực tế có nhiều doanh nghiệp nhầm lẫn giữa thay đổi chính sách kế toán và thay đổi ước tính kế toán. Chính sách kế toán là các nguyên tắc, cơ sở và phương pháp kế toán cụ thể được doanh nghiệp áp dụng trong việc lập và trình bày BCTC. Các doanh nghiệp sẽ tiến hành thay đổi ước tính kế toán khi xảy ra một trong ba tình huống sau: nếu căn cứ thực hiện ước tính có thay đổi hoặc do có thêm thông tin mới hoặc do có thêm kinh nghiệm mới. Khi khó xác định một thay đổi là thay đổi chính sách kế toán hay thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi này được coi là thay đổi ước tính kế toán.

### 1.1.2.3. Phân loại ước tính kế toán

Có rất nhiều cách phân loại ước tính kế toán, một trong những cách thức đó là phân loại các ước tính kế toán gắn với từng tiêu thức khác nhau, cụ thể:

- Phân loại ước tính kế toán theo nội dung kinh tế, bao gồm:
  - + Giá trị hao mòn tài sản cố định, giá trị còn lại của tài sản cố định;
  - + Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho, dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
  - + Giá trị nợ phải thu khó có khả năng thu hồi, dự phòng nợ phải thu khó đòi;
  - + Giá trị dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, dự phòng phải trả về tái cơ cấu doanh nghiệp;
  - + Các khoản trích trước và phân bổ chi phí trả trước;
  - + Doanh thu được ghi nhận theo tỷ lệ khối lượng công việc hoàn thành (bao gồm doanh thu theo hợp đồng xây dựng), phân bổ doanh thu chưa thực hiện ...
- Phân loại ước tính kế toán theo các khoản mục trên BCTC: giúp kế toán nhận biết và trình bày các ước tính kế toán trên BCTC phù hợp với tính chất của từng ước tính.
  - + UTKT được ghi nhận là tài sản: Tài sản thuê thu nhập hoãn lại; Chi phí trả trước ngắn hạn, dài hạn; Giá trị còn lại của tài sản cố định; Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho...
  - + UTKT được ghi nhận giảm tài sản: Là các khoản được ghi nhận để điều chỉnh giảm giá trị tài sản được ghi nhận thành một yếu tố riêng trên BCTC như: Hao mòn tài sản cố định; Dự phòng giảm giá hàng tồn kho; Dự phòng nợ phải thu khó đòi...
  - + UTKT được ghi nhận là nợ phải trả: Gồm các khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm; Dự phòng tổn thất của các hợp đồng lớn có rủi ro; Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp.

- + UTKT được ghi nhận trên báo cáo kết quả kinh doanh: gồm các ước tính kế toán được ghi nhận trên bảng cân đối kế toán và được ghi nhận tương ứng trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
- Phân loại ước tính kế toán theo thời gian phát sinh: giúp nhận biết cơ sở phát sinh các UTKT, từ đó nhận diện các căn cứ, phương pháp xác định phù hợp đối với từng UTKT.
  - + UTKT liên quan đến các chỉ tiêu đã phát sinh: Khấu hao tài sản cố định; Phân bổ chi phí trả trước; Dự phòng giảm giá hàng tồn kho; Dự phòng nợ phải thu khó đòi...
  - + UTKT được xác định theo dữ liệu hiện tại gồm các khoản dự phòng tổn thất cho các tài sản hiện có... ghi nhận doanh thu của hợp đồng xây dựng, hợp đồng cung cấp dịch vụ đã thực hiện.
  - + UTKT liên quan đến các chỉ tiêu chưa phát sinh: Các khoản dự phòng phải trả, các khoản trích trước, bảo hành sản phẩm, dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp...

#### *1.1.2.4. Phương pháp xác định ước tính kế toán*

Để đưa ra số liệu ước tính có tính chính xác và có độ tin cậy cao, kế toán phải đưa ra các dự báo trong tương lai căn cứ vào tình hình thực tế tại đơn vị, các số liệu đã phát sinh trong quá khứ và sự nhận định mang tính nghề nghiệp. Về mặt kỹ thuật, có nhiều phương pháp để xác định giá trị các ước tính kế toán. Các phương pháp này dựa trên cơ sở các mô hình, kỹ thuật đo lường có tính chất tài chính, định lượng được chấp nhận chung và áp dụng phổ biến. Dưới đây là một số phương pháp xác định ước tính kế toán thường được áp dụng:

- Phương pháp so sánh trực tiếp: Theo cách thức ước tính này, hàng hóa hoặc các khoản đầu tư tài chính có thể được so sánh với sản phẩm hoàn toàn giống với sản phẩm hiện có hoặc sản phẩm cùng loại, tương tự trên thị trường để đánh giá và đưa ra số liệu ước tính gần nhất với các khoản giảm giá hoặc tổn thất tài sản của doanh nghiệp. Đặc biệt phương pháp này sẽ rất cần thiết khi

đánh giá hàng tồn kho là các sản phẩm có giá trị lớn như nhà ở, máy móc trong các đơn vị xây lắp.

– Phương pháp so sánh có điều chỉnh: Thay vì so sánh với sản phẩm tương tự có sẵn trên thị trường, kế toán phải thu thập thông tin trên thị trường về các tài sản hoặc nợ phải trả tương tự với đối tượng định giá được trao đổi hoặc thanh toán trên thị trường và điều chỉnh giá thị trường quan sát được để xác định giá trị của đối tượng được định giá. Phương pháp này có phạm vi áp dụng khá rộng do doanh nghiệp dễ dàng thu thập thông tin về các tài sản và nợ phải trả tương tự được trao đổi trên thị trường. Tuy nhiên, kết quả của phương pháp này lại phụ thuộc nhiều vào sự điều chỉnh giá trị thị trường quan sát được để ước tính và chịu sự ảnh hưởng lớn của các xét đoán chủ quan.

– Phương pháp thu thập: Phương pháp này được sử dụng kỹ thuật chiết khấu dòng tiền có thể thu được hoặc phải chi trả trong tương lai với tỷ lệ chiết khấu phù hợp. Tỷ lệ chiết khấu có thể được xác định theo nguyên tắc thị trường hoặc phi thị trường. Phương pháp tính theo chiết khấu dòng tiền thường được áp dụng để ước tính kế toán liên quan đến tài sản dài hạn bằng cách tính thu nhập mà tài sản được dự tính tạo ra cho doanh nghiệp trong suốt vòng đời sử dụng tài sản.

– Phương pháp hồi quy: Căn cứ vào mối quan hệ giữa ước tính kế toán với các tham số có mối quan hệ để xác định ước tính trên cơ sở giá trị dự báo của các tham số đã biết có mối quan hệ trực tiếp với các yếu tố khác của BCTC. Ví dụ, ước tính nợ phải thu khó đòi theo doanh thu và thời hạn thanh toán, ước tính dự phòng bảo hành sản phẩm theo sản lượng bán và doanh thu...

Ngoài ra, các phương pháp xét đoán khác cũng có thể được áp dụng trên cơ sở các kế hoạch, dự toán của đơn vị, các khoản ước tính, trích trước, dự phòng... và căn cứ trên việc phân tích các cơ sở dữ liệu trên BCTC hay sự logic và mối tương quan giữa các chỉ tiêu. Tuy nhiên, từng phương pháp trên chỉ đưa ra các nhận định đúng dựa trên các số liệu chính xác, trung thực và minh bạch.

#### 1.1.2.5. Nội dung ước tính kế toán trên báo cáo tài chính doanh nghiệp

Các UTKT bao gồm các khoản mục ước tính trên BCTC như: Khấu hao tài sản cố định; Các khoản dự phòng tổn thất tài sản (Dự phòng phải thu khó đòi, Dự phòng giảm giá hàng tồn kho, Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn); Dự phòng phải trả; Dự phòng bảo hành công trình xây lắp; Dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn ...

Việc trích lập dự phòng tổn thất tài sản được thực hiện khi giá trị có thể thu hồi của tài sản thấp hơn giá trị đang ghi sổ hiện tại (trước khi trích lập dự phòng) của tài sản đó. Theo đó, tài sản sẽ được ghi nhận trên BCTC theo giá trị có thể thu hồi được. Phần chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ hiện tại và giá trị có thể thu hồi được của tài sản được gọi là khoản lỗ do giảm giá trị và được ghi nhận trực tiếp vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dưới các chỉ tiêu chi phí.

– Khấu hao tài sản cố định:

Việc tính khấu hao tài sản cố định phải dựa trên giá trị khấu hao:

Giá trị khấu hao = nguyên giá - giá trị thanh lý ước tính

Chuẩn mực kế toán không quy định về phương pháp cụ thể xác định giá trị ước tính. Theo đó, giá trị trích khấu hao tài sản cố định trong kỳ phụ thuộc vào phương pháp trích khấu hao tài sản cố định (chính sách kế toán) và thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản cố định (ước tính kế toán). Thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cố định có thể là tổng thời gian mà một tài sản được sử dụng phục vụ sản xuất kinh doanh hoặc tổng số lượng sản phẩm mà tài sản cố định đó tạo ra theo kỳ vọng của doanh nghiệp. Khi xem xét đánh giá cần kết hợp đồng thời giữa phương pháp khấu hao (Phương pháp đường thẳng; Phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh và Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm) và thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản.

Mặc dù chuẩn mực kế toán cho phép doanh nghiệp chủ động ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản phù hợp với đặc điểm tài sản và đảm bảo yêu cầu nhất quán. Tuy nhiên, chính sách tài chính lại có quy định về khung

thời gian trích khấu hao tài sản cố định áp dụng để tính thuế TNDN theo quy định tại Luật thuế TNDN và áp dụng điều kiện đối với 2 phương pháp khấu hao là: Số dư giảm dần có điều chỉnh và khấu hao theo số lượng sản phẩm. Cần lưu ý là ước tính kế toán cho khoảng thời gian hữu ích của tài sản là do quyết định dựa trên kinh nghiệm và xét đoán của doanh nghiệp. Việc thay đổi các ước tính nếu như có những thông tin mới hoặc xu hướng phát triển mới là hoàn toàn đúng quy định. Tuy nhiên, việc thay đổi ước tính như công cụ điều chỉnh lợi nhuận hoặc nghĩa vụ thuế là vấn đề cần lưu tâm và kiểm soát.

– Dự phòng nợ phải thu khó đòi:

Dự phòng nợ phải thu khó đòi là khoản dự phòng giá trị bị tổn thất của các khoản nợ phải thu quá hạn thanh toán, nợ chưa đến hạn nhưng bên vay mất khả năng thanh khoản. Tùy vào nhận thức chủ quan doanh nghiệp có thể trích lập dự phòng cao hay thấp vào chi phí phát sinh trong kỳ, ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận và thuế TNDN.

Căn cứ để xác định giá trị các khoản nợ phải thu khó có khả năng thu hồi để làm cơ sở trích lập dự phòng, dựa vào các thông tin như: Hợp đồng mua bán ban đầu; Tình hình thanh toán và tình hình tài chính thực tế của đơn vị khách hàng và lịch sử trả nợ của khách hàng...

– Dự phòng giảm giá hàng tồn kho:

Dự phòng giảm giá hàng tồn kho là phần giá trị bị tổn thất do giảm giá trị vật tư, thành phẩm tồn kho được đánh giá vào cuối năm. Việc trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho giúp doanh nghiệp giảm trừ khoản chi phí vào kết quả hoạt động kinh doanh. Mặt trái của việc trích lập dự phòng có thể tạo điều kiện doanh nghiệp điều chỉnh chi phí, từ đó điều chỉnh lợi nhuận và nghĩa vụ thuế TNDN. Khoản mục dự phòng giảm giá hàng tồn kho là khoản mục rất dễ xảy ra các sai phạm, đặc biệt là với các công ty xây lắp bởi giá trị của nó trên tổng thể BCTC. Cũng chính vì thế mà khoản mục này thu hút được sự quan tâm của nhiều đối tượng khác nhau, từ cấp lãnh đạo trong công ty tới các thanh tra, kiểm toán và cơ quan thuế.

Việc trích lập và xử lý các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tồn thất các khoản đầu tư, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, công trình xây dựng tại doanh nghiệp chỉ ra rằng đối tượng lập dự phòng bao gồm nguyên vật liệu, dụng cụ dùng cho sản xuất, vật tư, hàng hóa, thành phẩm tồn kho (gồm cả hàng tồn kho bị hư hỏng, kém mất phẩm chất, lạc hậu mốt, lạc hậu kỹ thuật, lỗi thời, ứ đọng, chậm luân chuyển...), sản phẩm dở dang, chi phí dịch vụ dở dang (sau đây gọi tắt là hàng tồn kho) mà giá gốc ghi trên sổ kế toán cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được và đảm bảo điều kiện sau: có hóa đơn chứng từ hợp pháp chứng minh giá vốn và thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp tại thời điểm lập BCTC.

Mức trích lập dự phòng tính theo công thức sau:

|                                             |   |                                                                       |   |                                               |   |                                              |
|---------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------|---|----------------------------------------------|
| Mức dự phòng<br>giảm giá vật tư<br>hàng hóa | = | Lượng vật tư hàng<br>hóa thực tế tồn kho<br>tại thời điểm lập<br>BCTC | x | Giá gốc<br>hàng tồn<br>kho theo sổ<br>kế toán | - | Giá trị<br>thuần có<br>thể thực<br>hiện được |
|---------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------|---|----------------------------------------------|

Hàng tồn kho, phương pháp xác định giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho (giá trị có thể thu hồi được của tài sản) là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Kết quả của giá trị thuần là cơ sở xác định khoản giảm giá và lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho là ước tính kế toán về giá trị bị tổn thất do giá trị vật tư, thành phẩm, hàng hóa tồn kho bị giảm. Cuối kỳ kế toán, khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Trong trường hợp nguyên vật liệu dùng cho sản xuất thành phẩm bị giảm giá nhưng bán thành phẩm không giảm thì doanh nghiệp không được trích lập dự phòng. Tuy nhiên, quan trọng nhất của việc trích lập dự phòng là các thông tin, số liệu, chứng cứ cần chính xác và đáng tin cậy tại thời điểm ước tính.

Trong thực tế các công ty xây lắp, việc xác định hàng tồn kho nắm giữ không dễ bán như vật tư, vật liệu... thì chưa có hướng dẫn cụ thể nào về phương pháp xác định giá trị thuần có thể thực hiện được. Do đó, đây cũng là các nguyên nhân, điều kiện để một số các công ty xây lắp đưa ra các khoản trích lập dự phòng “chưa hoàn thiện căn cứ” thành các khoản chi phí “hợp lý, hợp lệ”.

– Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư:

$$\begin{array}{l} \text{Mức dự phòng} \\ \text{giảm giá đầu tư} \\ \text{chứng khoán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng chứng} \\ \text{khoán bị giảm giá} \\ \text{tại thời điểm lập} \\ \text{BCTC} \end{array} \times \left| \begin{array}{cc} \text{Giá chứng} & \text{Giá chứng} \\ \text{khoán hạch} & \text{khoán thực tế} \\ \text{toán trên sổ} & \text{trên thị} \\ \text{kế toán} & \text{trường} \end{array} \right|$$

Đối với chứng khoán đã niêm yết: giá chứng khoán thực tế trên thị trường được tính theo giá thực tế trên là giá giao dịch bình quân tại ngày trích lập dự phòng hoặc giá đóng cửa tại ngày trích lập dự phòng. Riêng trường hợp không xác định được giá trị thị trường của chứng khoán thì các doanh nghiệp không được trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán.

Đối với dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh nội dung gồm: Xác định giá trị có thể thu hồi được của tài sản thông qua giá trị thị trường của các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ vì mục đích kinh doanh; Xác định giá trị dự phòng cần trích lập trong kỳ (chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ và giá trị có thể thu hồi được).

Dự phòng tổn thất đầu tư và đơn vị khác là khoản dự phòng tổn thất do doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư (công ty con, liên doanh, liên kết) bị lỗ phải đánh giá khả năng nhà đầu tư bị mất vốn hoặc khoản dự phòng do suy giảm giá trị các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết. Giá trị tổn thất trích lập dự phòng đối với các khoản đầu tư được phản ánh ở khoản mục chi phí tài chính trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Trường hợp tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang bị lỗ theo kế hoạch đã được xác định trong

phương án kinh doanh từ trước khi đầu tư thì vẫn phải lập dự phòng tổn thất đầu tư vào công ty liên kết.

– Dự phòng phải trả:

Dự phòng phải trả là các khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về giá trị và thời gian. Các khoản dự phòng là các khoản đã được ghi nhận là các khoản nợ phải trả (giả định đưa ra một ước tính đáng tin cậy) vì nó là các nghĩa vụ về nợ phải trả hiện tại và chắc chắn sẽ làm giảm sút các lợi ích kinh tế của doanh nghiệp để thanh toán các nghĩa vụ về khoản nợ phải trả đó. Dự phòng phải trả có thể bao gồm: Dự phòng bảo hành sản phẩm; Dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn; Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp...

Bên cạnh việc kiểm tra đối với UTKT được xác định và ghi nhận trong kỳ cần so sánh đánh giá với các UTKT được thiết lập từ kỳ trước, nhằm đảm bảo cơ sở tính toán UTKT được đơn vị áp dụng nhất quán. Đồng thời, trong năm tài chính hiện tại, KTV cũng cần đánh giá giá trị thực tế của các UTKT các năm tài chính trước (dựa vào thông tin sau ngày khóa sổ kỳ trước) để xem xét tính phù hợp của cơ sở ước tính.

Các UTKT phụ thuộc nhiều vào ý trí chủ quan của người lập ước tính. Nhà quản lý doanh nghiệp dựa vào các thông tin có được, tình hình thực tế tài sản ở thời điểm khóa sổ, kinh nghiệm thiết kế các mô hình ước tính để xác định giá trị các UTKT ghi nhận trên BCTC doanh nghiệp. Tuy nhiên, các khoản chi phí phát sinh liên quan đến các UTKT ghi nhận trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh chỉ làm cơ sở để xác định lợi nhuận kế toán. Để tính toán thu nhập chịu thuế, các khoản chi phí phát sinh của các UTKT cần được so sánh với các quy định cụ thể về thuế liên quan để xác định chi phí hợp lý. Sự khác biệt giữa các khoản chi phí liên quan đến UTKT theo kế toán và theo quan điểm thuế tạo ra chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, từ đó tạo ra chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại, cũng như tạo ra tài sản hoặc nợ phải trả về thuế thu nhập doanh nghiệp.

Các ước tính kế toán sử dụng trong hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) và Việt Nam (VAS) được thống kê, so sánh và tham chiếu như sau:

**Bảng 1. 2:** Các ước tính kế toán tham chiếu với Chuẩn mực kế toán quốc tế và Việt Nam

| <b>Ước tính kế toán</b>                                                                                            | <b>IAS</b>     | <b>VAS</b>     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|
| Ước tính doanh thu hợp đồng xây dựng trong trường hợp hợp đồng thanh toán theo tiến độ kế toán                     | IAS 11 (22-38) | VAS 15 (22-24) |
| Ước tính doanh thu trong trường hợp hợp đồng kéo dài qua nhiều kỳ kế toán                                          | IAS 18 (20-28) | VAS 14 (19-20) |
| Giá trị hợp lý của Bất động sản đầu tư                                                                             | IAS 40         | VAS 05         |
| Ghi nhận tài sản thu nhập doanh nghiệp hoãn lại hoặc thuế TNDN hoãn lại phải trả                                   | IAS 12 (15-45) | VAS 17         |
| Ước tính các khoản dự phòng                                                                                        | IAS 37 (14-26) | VAS 18         |
| Ước tính khoản tổn thất tài sản                                                                                    | IAS 36         | Chưa có        |
| Khấu hao nhà xưởng, máy móc thiết bị theo mô hình giá gốc; giá đánh giá lại; giảm giá nhà xưởng, máy móc, thiết bị | IAS 16 (29-66) | VAS 3          |
| Khấu hao, giảm giá tài sản thuê tài chính                                                                          | IAS 17 (39-46) | VAS 6          |
| Khấu hao, đánh giá lại tài sản vô hình                                                                             | IAS 38         | VAS 4          |
| Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho                                                               | IAS 03 (28-33) |                |
| Thay đổi các ước tính kế toán do sự kiện phát sinh sau niên độ                                                     | IAS 10 (8-9)   | VAS 23         |
| Ước tính giá gốc có phân bổ, giá trị hợp lý của công cụ tài chính                                                  | IAS 39         | Chưa có        |

*(Nguồn: tác giả tổng hợp)*

Tóm lại, bằng việc nắm bắt các khái niệm, nội dung của ước tính kế toán, sẽ giúp cho các nhà quản lý và người đầu tư nắm bắt được bản chất các ước

tính và tác động của ước tính tới kết quả hoạt động kinh doanh nếu có sự thay đổi không theo quy định của chuẩn mực.

### **1.1.3. Ảnh hưởng của sai sót và thay đổi ước tính kế toán đến báo cáo tài chính doanh nghiệp**

#### **Ảnh hưởng của sai sót đến BCTC doanh nghiệp**

Mục đích của BCTC là cung cấp thông tin trung thực, hợp lý về tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh và dòng tiền của doanh nghiệp tới cổ đông và các bên liên quan nhằm nắm bắt thông tin và đưa ra các quyết định kinh tế. Do đó, các thông tin bị sai sót dù do nhầm lẫn hay cố ý gian lận cũng đều tiềm ẩn những hậu quả sau:

Đối với BCTC: Làm giảm tính chính xác và tin cậy của BCTC vốn được sử dụng như một nguồn thông tin chính thống từ phía doanh nghiệp tới các bên liên quan.

Đối với nhà đầu tư: Khi BCTC chứa đựng những sai sót sẽ ảnh hưởng (nghiêm trọng) tới niềm tin và các quyết sách kinh tế của nhà đầu tư. Nhà đầu tư có thể đối mặt với thực trạng khả năng sinh lời vốn thấp hơn mong đợi hoặc trong một tình huống xấu hơn là mất vốn.

Đối với doanh nghiệp: BCTC sai sót sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến uy tín của doanh nghiệp khi để các sai sót nghiêm trọng xảy ra hoặc bị cáo buộc gian lận; Ban Lãnh đạo công ty sẽ phải gánh chịu hậu quả nghiêm trọng liên quan đến các sai sót trong BCTC. Trực tiếp ban lãnh đạo sẽ chịu trách nhiệm về tính trung thực, hợp lý dựa trên các khía cạnh trọng yếu khi lập BCTC. Do đó, ban lãnh đạo sẽ khó tránh khỏi các trách nhiệm trực tiếp về hành chính hoặc hình sự về các sai sót; Làm xói mòn niềm tin của cổ đông và các nhà đầu tư. Việc đưa ra các thông tin chứa đựng sai sót có thể chỉ thiệt hại kinh tế tới một số các cổ đông đã đầu tư vào công ty. Nhưng khi đánh mất niềm tin của các nhà đầu tư, doanh nghiệp rất có thể đối mặt với các rủi ro trong tương lai, cụ thể là việc huy động vốn trực tiếp trên thị trường chứng khoán sẽ rất khó khăn, thay vào đó phải qua các kênh trung gian dẫn tới chi phí cao và ảnh hưởng tới tăng

trường của doanh nghiệp; Tiềm ẩn những thiệt hại do kiện tụng; và Gây phá sản cho công ty khi tham gia vào hoạt động gian lận

Đối với cơ quan liên quan: Sai sót trong BCTC sẽ ảnh hưởng tới nghĩa vụ thuế mà doanh nghiệp phải nộp, hậu quả là gây thất thoát thuế và làm giảm thu ngân sách Nhà nước, ảnh hưởng xấu tới sự thịnh vượng của quốc gia.

### **Ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán không phù hợp quy định đến BCTC doanh nghiệp**

Về bản chất, ước tính kế toán là các khoản mục trên BCTC được xác định khi không có phương pháp nào chính xác hơn để tính toán, do đó việc các doanh nghiệp đưa ra ước tính sẽ phản ánh chính xác nhất thực trạng doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo. Tuy nhiên, ước tính kế toán cũng dựa chủ yếu vào “xét đoán nghề nghiệp” hay xét đoán chủ quan của người lập ước tính hoặc theo ý chí của nhà quản lý mà thiếu đi nguyên tắc ước tính rõ ràng. Do đó, thường dẫn tới nguy cơ tiềm ẩn rủi ro và là công cụ hữu hiệu để làm sai lệch tính minh bạch, trung thực, hợp lý của BCTC khi “phù phép” doanh thu, lợi nhuận theo hướng có lợi cho nhà cung cấp BCTC. Bên cạnh đó, việc thay đổi các ước tính một cách thiếu cơ sở hoặc không nhất quán giữa các năm hoặc không phản ánh tình hình thay đổi thực tế trong hoạt động kinh doanh cũng dẫn tới các số liệu trên BCTC bị bóp méo. Một số các thay đổi ước tính kế toán không đúng quy định như sau:

– Thay đổi chính sách khấu hao và phân bổ chi phí trả trước dẫn đến thay đổi các khoản mục tương ứng. Việc thay đổi chính sách khấu hao hoàn toàn hợp pháp cũng như phù hợp với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán khi các đơn vị vận dụng quy định cho phép thay đổi ước tính kế toán vào cuối mỗi năm tài chính. Trong điều kiện kinh tế khó khăn, để giảm thua lỗ, một số doanh nghiệp thay đổi thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cố định, kéo dài thời gian trích khấu hao hoặc kéo dài thời gian phân bổ các chi phí trả trước nhằm giảm chi phí. Những thay đổi này là hợp lý nếu điều kiện sử dụng, lợi ích kinh tế thu được từ tài sản có thay đổi tương ứng. Tuy nhiên, sẽ không hợp lý nếu sự thay

đôi này đơn thuần chỉ nhằm mục đích giảm lỗ hoặc điều chỉnh tăng lợi nhuận vì mục đích chủ quan của doanh nghiệp.

– Với tâm lý “làm đẹp” BCTC với các khoản lãi ảo hoặc bằng mọi phương thức giảm thiểu các khoản lỗ trong kinh doanh, các doanh nghiệp thường bỏ qua hoặc không thực hiện trích lập dự phòng đầy đủ. Kết quả là chi phí giảm và lợi nhuận cao hơn thực tế và báo cáo kết quả kinh doanh không phản ánh thực chất các hoạt động của doanh nghiệp.

#### **1.1.4. Nguyên tắc xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán**

##### **1.1.1.4 Nguyên tắc xử lý kế toán đối với sai sót**

Đặc điểm sai sót thường mang tính hệ thống do mối quan hệ tương quan của nhiều đối tượng kế toán. Do đó, khi tiến hành sửa chữa các sai sót thì việc tìm ra lô-gíc giữa các nghiệp vụ, đối tượng để xử lý nhất quán là yêu cầu cần thiết. Tuy nhiên thực tế các doanh nghiệp chưa nhận định đúng và áp dụng phương pháp xử lý thích hợp mà thường điều chỉnh trực tiếp vào sổ kế toán kỳ phát hiện sai sót. Cá biệt có những doanh nghiệp điều chỉnh sai sót nhưng không công bố hoặc công bố không đầy đủ, khiến người sử dụng thông tin kế toán không hiểu rõ bản chất và ảnh hưởng của sai sót đến số liệu trên BCTC của doanh nghiệp.

##### ***Nhận diện sai sót:***

Cách xử lý của kế toán khi nhận diện hoặc phát hiện sai sót được khái quát như sau: Sai sót có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày và thuyết minh các khoản mục trên BCTC. Báo cáo tài chính được coi là không phù hợp với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán nếu chúng có các sai sót trọng yếu hoặc các sai sót không trọng yếu nhưng cố ý trình bày tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh hay các luồng tiền theo một hướng khác. Những sai sót của kỳ hiện tại được phát hiện trong kỳ đó phải được sửa chữa trước khi BCTC được phép công bố. Nếu sai sót trọng yếu được phát hiện ở kỳ sau thì sai sót này phải được điều chỉnh vào số liệu so sánh được trình bày trong BCTC của kỳ phát hiện ra sai sót.

Đối với sai sót không trọng yếu: Sai sót không trọng yếu của các năm trước được phát hiện sau thời điểm phát hành BCTC năm trước được điều chỉnh phi hồi tố vào sổ sách kế toán và BCTC năm hiện tại.

Đối với sai sót trọng yếu: Sai sót được coi là trọng yếu nếu chúng có thể làm sai lệch đáng kể BCTC, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng BCTC. Mức độ trọng yếu phụ thuộc vào quy mô và tính chất của các bỏ sót hoặc sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Quy mô, tính chất của khoản mục là nhân tố quyết định đến tính trọng yếu.

### ***Xử lý sai sót:***

Đối với các sai sót được phát hiện, doanh nghiệp cần xử lý các sai sót bằng cách điều chỉnh hồi tố với những sai sót trọng yếu liên quan đến các kỳ trước vào BCTC phát hành ngay sau thời điểm phát hiện ra sai sót bằng cách:

- Điều chỉnh lại số liệu so sánh nếu sai sót thuộc kỳ lấy số liệu so sánh; hoặc
- Điều chỉnh số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của kỳ lấy số liệu so sánh, nếu sai sót thuộc kỳ trước kỳ lấy số liệu so sánh.

Tuy nhiên, trên thực tế có những giới hạn của điều chỉnh hồi tố được cụ thể như sau:

- Sai sót của các kỳ trước được sửa chữa bằng cách điều chỉnh hồi tố, trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót đến từng kỳ hay ảnh hưởng lũy kế của sai sót.
- Khi không thể xác định được ảnh hưởng của sai sót đến từng kỳ, doanh nghiệp phải điều chỉnh số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của kỳ sớm nhất (có thể chính là kỳ hiện tại) mà doanh nghiệp xác định được ảnh hưởng của sai sót.
- Khi không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của sai sót tính đến thời điểm đầu kỳ hiện tại, doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố số liệu so sánh để sửa chữa sai sót kể từ kỳ sớm nhất mà đơn vị xác định được ảnh hưởng này.

Một số các trường hợp không đúng quy định trong việc nhận diện và xử lý thông tin liên quan đến sai sót như: sửa chữa sai sót vào kết quả kinh doanh kỳ hiện tại hay nhầm lẫn giữa sửa chữa sai sót với thay đổi ước tính kế toán. Cụ thể:

- Việc sửa chữa sai sót của kỳ trước không được thực hiện bằng cách điều chỉnh vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ phát hiện ra sai sót. Tất cả số liệu so sánh cần phải được điều chỉnh lại nếu có thể thực hiện được.
- Khi không thể xác định được ảnh hưởng của một sai sót như sai sót khi áp dụng một chính sách kế toán đối với các kỳ quá khứ, doanh nghiệp phải điều chỉnh hồi tố thông tin so sánh trong BCTC của kỳ sớm nhất mà doanh nghiệp xác định được ảnh hưởng của sai sót theo quy định tại đoạn 26. Việc sửa chữa sai sót không được bỏ qua phần điều chỉnh lũy kế đối với tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu trước kỳ đó.
- Sửa chữa sai sót khác với thay đổi ước tính kế toán. Ước tính kế toán về bản chất là những ước tính gần đúng, cần được xem xét lại khi có thêm thông tin mới. Ví dụ, việc ghi nhận lãi hay lỗ khi có kết luận cụ thể về một khoản nợ chưa xác định không phải là sửa chữa sai sót.

### ***Công bố thông tin sai sót:***

Công bố thông tin (CBTT) được hiểu là phương thức thực hiện quy trình minh bạch của doanh nghiệp nhằm đảm bảo các cổ đông và công chúng đầu tư có thể tiếp nhận thông tin một cách công bằng. Theo cách hiểu khác CBTT là quá trình cung cấp tài liệu và những bằng chứng có liên quan một cách rộng rãi đến công chúng thông tin liên quan đến tình hình hoạt động của các tổ chức phát hành chứng khoán, tổ chức niêm yết, các thông tin về tình hình thị trường.

Công bố thông tin thường bị nhầm lẫn với minh bạch thông tin, tuy nhiên, minh bạch thông tin ở mức độ trừu tượng và phức tạp hơn CBTT. Công bố thông tin trên thị trường chứng khoán thì việc công bố thông tin phải đảm bảo tính thường xuyên, định kỳ theo năm đối với các thông tin theo yêu cầu và công bố thông tin đột xuất nếu có để mọi thông tin đều được công khai và minh bạch.

CBTT không chỉ là nghĩa vụ bắt buộc phải thực hiện theo pháp luật, mà còn là quyền lợi của công ty trong việc nâng cao uy tín và hình ảnh trên thị trường, là cách thuyết phục hiệu quả nhất đối với nhà đầu tư, thể hiện tính chuyên nghiệp, tôn trọng cổ đông của công ty, là cơ sở để phát triển bền vững và tăng giá trị công ty. Tuy nhiên, thực tế cho thấy nhiều công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam hiện nay chưa quan tâm đúng mức và thể hiện đầy đủ trách nhiệm của mình đối với các nhà đầu tư trong việc CBTT.

Ở Mỹ, gian lận và sai sót BCTC được tổng hợp và công bố rộng rãi hàng năm bởi cơ quan công quyền có liên quan hoặc các hiệp hội như Hiệp hội các nhà điều tra gian lận Mỹ (the Association Certified Fraud Examiners-ACFE) để cung cấp thông tin cho công chúng. Tuy nhiên, tại Việt Nam, những trường hợp ghi nhận sai sót hoặc gian lận khá rời rạc mà không có một cơ quan hay tổ chức nghề nghiệp nào theo dõi thường xuyên và công bố. Sai sót nói chung và gian lận BCTC của các công ty niêm yết nói riêng được báo chí phản ánh không có tính chất hệ thống thông qua báo cáo kiểm toán của các công ty kiểm toán độc lập. Từ đó, rất khó để có một đánh giá đầy đủ, bao quát thực trạng sai sót BCTC của các công ty niêm yết tại Việt Nam. Theo quy định, trường hợp doanh nghiệp đã phát hiện sai sót, xử lý sai sót thì việc trình bày và công bố các sai sót cũng như những ảnh hưởng tới khoản mục báo cáo tài chính là yêu cầu bắt buộc. Đối với việc trình bày và công bố thông tin sai sót của kỳ trước, doanh nghiệp cần trình bày các thông tin như sau:

- Bản chất của sai sót thuộc các kỳ trước. Theo đó, xác định ảnh hưởng của sai sót đến các yếu tố trên BCTC của các năm bị ảnh hưởng, bao gồm ảnh hưởng của sai sót đến số liệu từng năm và ảnh hưởng có tính lũy kế đến các chỉ tiêu của BCTC.
- Khoản điều chỉnh đối với mỗi kỳ trước trong báo cáo tài chính: Từng khoản mục trên báo cáo tài chính bị ảnh hưởng; Chỉ số lãi trên cổ phiếu nếu doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán “Lãi trên cổ phiếu”;

- Giá trị điều chỉnh vào đầu kỳ của kỳ lấy số liệu so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính;
- Nếu không thực hiện được điều chỉnh hồi tố đối với một kỳ cụ thể trong quá khứ, cần trình bày lý do, mô tả cách thức và thời gian sửa chữa sai sót. Thuyết minh bản chất của sai sót đã được phát hiện. Đồng thời công bố điều chỉnh số liệu so sánh của các kỳ báo có bị ảnh hưởng bởi sai sót (Số liệu điều chỉnh được công bố dưới dạng một phụ lục của thuyết minh).

#### *1.1.4.2 Nguyên tắc xử lý thay đổi ước tính kế toán*

##### ***Nhận diện thay đổi ước tính kế toán***

Khái niệm về ước tính đã được trình bày tại mục 1.1.2.1 và 1.1.2.2, tuy nhiên vẫn có trường hợp các đơn vị nhầm lẫn giữa thay đổi ước tính kế toán và chính sách kế toán. Thay đổi cách thức xác định thông tin là thay đổi về chính sách kế toán và không phải là thay đổi ước tính kế toán. Thay đổi ước tính kế toán khi có thêm thông tin hoặc kinh nghiệm mới hoặc các căn cứ thực hiện ước tính có thay đổi. Khi khó xác định một thay đổi là thay đổi chính sách kế toán hay thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi này được coi là thay đổi ước tính kế toán.

##### ***Xử lý thay đổi ước tính kế toán***

Trong trường hợp ước tính kế toán có sự thay đổi thì các doanh nghiệp sẽ xử lý bằng cách áp dụng phi hồi tố và ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:

- Cửa kỳ có thay đổi, nếu thay đổi chỉ ảnh hưởng đến kỳ hiện tại; hoặc
- Cửa kỳ có thay đổi và các kỳ sau đó, nếu thay đổi ảnh hưởng đến các kỳ này. Nếu sự thay đổi ước tính kế toán dẫn đến thay đổi tài sản, nợ phải trả, hoặc thay đổi một khoản mục trong vốn chủ sở hữu thì thay đổi ước tính kế toán đó sẽ được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hay khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu liên quan. Ví dụ, thay đổi ước tính giá trị khoản phải thu khó đòi chỉ ảnh hưởng đến lãi, lỗ của kỳ hiện tại và do đó được ghi nhận vào kỳ hiện tại. Ngược lại, thay đổi ước tính thời gian sử dụng hữu

ích hoặc cách thức sử dụng TSCĐ làm cơ sở tính khấu hao sẽ ảnh hưởng đến chi phí khấu hao của cả kỳ hiện tại và các kỳ sau. Trong cả hai trường hợp, ảnh hưởng của thay đổi đối với kỳ hiện tại được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ hiện tại, còn những ảnh hưởng đối với các kỳ tương lai được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của các kỳ tương lai.

### ***Công bố thông tin thay đổi ước tính kế toán***

Trường hợp doanh nghiệp ghi nhận các thay đổi ước tính kế toán trong năm tài chính thì việc công bố và trình bày thông tin liên quan là việc cần thực hiện. Theo đó, doanh nghiệp cần trình bày tính chất và giá trị của các thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại, dự kiến ảnh hưởng đến các kỳ trong tương lai, trừ khi không thể xác định được thì phải trình bày lý do.

Tóm lại, việc công bố thông tin là việc làm cần thiết, giúp cổ đông, các nhà đầu tư hoặc các bên liên quan tiếp cận thông tin bình đẳng. Tuy nhiên, mâu thuẫn lợi ích giữa việc công bố thông tin có lợi cho các nhà đầu tư và ban quản trị luôn tồn tại, và đây được coi như cội nguồn của việc che giấu thông tin hoặc thông tin công bố thiếu đầy đủ, hoặc gây hiểu nhầm (misleading), hoặc không chính xác.

## **1.2. Đặc điểm của hoạt động xây lắp ảnh hưởng đến các sai sót và thay đổi ước tính kế toán**

So với các ngành khác, ngành xây lắp với những đặc điểm về kỹ thuật-kinh tế riêng biệt, thể hiện rất rõ nét các sản phẩm xây lắp và quá trình tạo ra sản phẩm của ngành. Những đặc điểm riêng của ngành xây lắp và đặc điểm sản phẩm sẽ chi phối công tác tổ chức quản lý và điều hành của đơn vị. Việc nghiên cứu nắm rõ các đặc điểm này giúp đơn vị nhận biết những hạn chế, các rủi ro tiềm tàng, từ đó có hướng khắc phục nhằm nâng cao hiệu quả công tác quản lý kinh doanh. Các đặc điểm của ngành xây lắp cũng có ảnh hưởng đáng kể đến những sai sót và thay đổi ước tính kế toán trong báo cáo tài chính, cụ thể như sau:

*Thứ nhất*, sản phẩm là những công trình từ xây dựng công nghiệp đến dân dụng, cầu đường, cơ sở hạ tầng, nhà cửa, xây lắp điện...). Sản phẩm của các công ty xây lắp mang tính chất riêng lẻ, quy mô lớn, giá trị lớn, kỹ thuật sản xuất phức tạp, thời gian sản xuất dài...

– Với đặc điểm này, mỗi sản phẩm xây lắp đều được tiến hành dựa trên các thiết kế riêng, mặc dù có thể giống nhau về hình thức nhưng với từng phương pháp thi công, sản xuất của các đơn vị khác nhau có thể dẫn đến các chi phí khác nhau. Riêng với các công trình xây dựng, ngay cả các công trình thi công theo mẫu nhưng kết cấu của từng công trình sẽ khác nhau nếu được thi công tại các địa điểm riêng biệt. Chính vì tính đặc thù này mà các ước tính kế toán liên quan sẽ có thể khác nhau giữa các công trình mang tính cá biệt và doanh nghiệp cũng có thể điều chỉnh số liệu ước tính nhằm làm tăng hoặc giảm lợi nhuận.

– Do thời gian sản xuất kéo dài dẫn tới các sai sót có thể xảy ra trong quá trình hoạt động như bỏ quên các giao dịch, tập hợp chi phí không đầy đủ hoặc làm mất các chứng từ kế toán hoặc sai sót trong quá trình phân bổ. Bên cạnh đó, ở công đoạn nghiệm thu đánh giá, do khối lượng xây lắp lớn dẫn tới việc nghiệm thu đánh giá có thể tính toán giá trị thực hiện khối lượng không chính xác.

*Thứ hai*, sản phẩm xây lắp có tính chất cố định, gắn liền nơi sản xuất với nơi tiêu thụ sản phẩm, sản phẩm hoàn thành không nhập kho quản lý như các ngành sản xuất khác.

– Với đặc điểm này, các tư liệu sản xuất (các máy móc, thiết bị thi công...) phải di chuyển và có thể đan xen giữa các công trình, máy móc được sử dụng nhiều hoặc ít hơn giữa các năm trong thời gian sử dụng. Các công ty xây lắp thường chỉ phản ánh giá trị máy móc dựa trên khấu hao đường thẳng TSCĐ, dẫn tới việc phản ánh không đúng giá trị tài sản, ảnh hưởng tới tính chính xác của báo cáo tài chính.

– Với đặc thù này, các công ty xây lắp thường bố trí đội kế toán tại địa điểm thi công các công trình. Đội kế toán sẽ trực theo dõi và tập hợp chi phí

gửi về phòng kế toán của công ty. Tuy nhiên, điều này cũng có thể phát sinh sai sót khi chi phí được nâng không hơn so với thực tế. Diễn hình như chi phí nhân công, cụ thể số lượng nhân công ở từng giai đoạn công trình sẽ điều chỉnh khác nhau, luân chuyển giữa các công trình và có thể điều động thêm từ bên ngoài nếu công việc yêu cầu, do đó nếu không kiểm soát tốt sẽ dẫn tới việc ghi nhận chi phí nhân công thấp hơn thực tế hoặc ngược lại nâng không chi phí nhân công. Bên cạnh đó, tại các công ty xây lắp tình trạng tiêu cực xảy ra khá phổ biến. Ví dụ như sai sót bỏ ngoài sổ sách các khoản doanh thu như cho thuê máy móc, thiết bị trong thời gian công trình đang ngừng chệ; hoặc nâng không các khoản chi phí như chi phí sạt lở do mưa lũ mà đơn vị phải làm lại, chi phí phát sinh do tạm ngừng thi công do ảnh hưởng của thời tiết...

*Thứ ba*, sản phẩm xây lắp thường được tiến hành ngoài trời chịu tác động lớn từ các yếu tố, điều kiện thiên nhiên, khí hậu, địa chất...

– Do đặc thù công trình tiến hành ngoài trời, các công ty xây lắp sẽ phải đối mặt với các rủi ro xảy ra tác động đến tiến độ thi công, giá thành và chất lượng công trình. Ngay cả khi công trình đã hoàn thành và đưa vào sử dụng thì công ty xây lắp vẫn còn nghĩa vụ bảo hành bao gồm khắc phục, sửa chữa, thay thế thiết bị hoặc các lỗi khi vận hành khác. Các công ty xây lắp cần ghi nhận khoản dự phòng bảo hành công trình xây lắp đầy đủ cho từng công trình, được ghi nhận ở thời điểm hoàn thành công trình, được xử lý khi hết hạn bảo hành công trình. Bên cạnh đó, do hoạt động ngoài trời, máy móc có thể đối mặt với rủi ro như hư hỏng do thời tiết hoặc mất cắp, điều này đòi hỏi các đơn vị thi công cần có kế hoạch và quản lý thi công, bảo quản, bảo vệ máy móc thiết bị tốt để tránh chịu tác động xảy ra do điều kiện tự nhiên và ghi nhận đầy đủ dự phòng tổn thất tài sản cố định nếu phát sinh.

*Thứ tư*, sản phẩm xây lắp có đặc thù thời gian thi công kéo dài nên thường dẫn đến rủi ro liên quan đến hợp đồng xây lắp.

– Thời gian thi công kéo dài khiến doanh nghiệp có thể phát sinh thêm nhiều chi phí ảnh hưởng tới lợi ích kinh tế trong tương lai thấp hơn chi phí đã

phát sinh. Cụ thể, hợp đồng không có điều khoản điều chỉnh giá cả như vật tư, nhân công trong các trường hợp cụ thể, dẫn tới các tình huống phát sinh trong quá trình thực hiện làm giá trị cao hơn so với khi ký kết hợp đồng. Hoặc trong hợp đồng không làm rõ các điều khoản trong trường hợp bất khả kháng như thiên tai, lũ lụt, hỏa hoạn, chiến tranh... nên khi xảy ra thì toàn bộ rủi ro sẽ do đơn vị xây lắp gánh chịu thay vì có sự thương lượng và chia sẻ giữa hai bên. Khi phát sinh các rủi ro này, công ty xây lắp phải xem xét ghi nhận, xử lý và trình bày đầy đủ khoản dự phòng rủi ro này cho từng hợp đồng.

– Giá trị sản phẩm xây lắp dựa trên giá dự toán hoặc giá thỏa thuận với chủ đầu tư, sản phẩm được tiêu thụ thực hiện thông qua việc nghiệm thu và bàn giao công trình, khối lượng, xây lắp hoàn thành cho bên thầu. Để tránh rủi ro trong quá quản lý và hạch toán đòi hỏi sản phẩm phải được lập dự toán (dự toán thiết kế và dự toán thi công) đầy đủ, từ đó làm thước đo căn quá trình xây lắp và nghiệm thu. Mặt khác, trong hoạt động thanh toán (theo tiến độ và theo khối lượng thực hiện), công ty xây lắp có thể gặp rủi ro về nợ phải thu khó đòi. Từ đó, các công ty xây lắp cần ghi nhận, theo dõi công nợ chi tiết theo từng khách hàng và lập dự phòng phải thu đầy đủ.

### **1.3. Lý thuyết nền nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc tuân thủ xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán**

Vấn đề tuân thủ các quy định về kế toán nói chung đã được nghiên cứu ở một số công trình trong và ngoài nước như đã chỉ ra trong phần tổng quan. Thông qua các nghiên cứu này, một số lý thuyết nền đã được sử dụng để xây dựng mô hình nghiên cứu. Kết quả các nghiên cứu trước cho thấy các lý thuyết nền này có thể được sử dụng để luận giải cho các nhân tố ảnh hưởng đến tuân thủ các quy định về kế toán, bao gồm: Lý thuyết ủy nhiệm, lý thuyết tín hiệu, lý thuyết tâm lý, lý thuyết kế toán thực chứng.

### *Lý thuyết ủy nhiệm (Agency theory)*

Lý thuyết đại diện hay ủy nhiệm được phát triển bởi Jensen và Meckling (1976) nghiên cứu về mối quan hệ giữa bên ủy nhiệm (Principle) và bên được ủy nhiệm (Agency), hay được hiểu là mối quan hệ ủy thác. Mối quan hệ này được coi là hợp đồng mà theo đó các cổ đông ủy nhiệm cho người quản lý thực hiện một hoặc một số công việc của công ty.

Lý thuyết đại diện chỉ ra rằng tình trạng cung cấp thông tin không cân xứng giữa nhà quản lý và các cổ đông do các nhà quản lý tiếp cận thông tin nhiều hơn các cổ đông (Jensen và Meckling, 1976). Điều này khiến rủi ro của công ty tăng lên và giá trị công ty sẽ không được đánh giá đúng đắn. Theo Jensen và Meckling (1976) cho rằng kiểm toán sẽ làm giảm xung đột giữa cổ đông và người quản lý do kiểm toán đóng vai trò giám sát, phát hiện các sai sót hoặc gian lận trong BCTC.

Ngoài ra, dựa theo lý thuyết này, Khodaidachi và cộng sự (2010) chỉ ra rằng số thành viên hội đồng quản trị không tham gia điều hành và chỉ hoạt động kiểm soát đóng vai trò đáng kể vào việc giảm mâu thuẫn giữa cổ đông và người quản lý, giảm khả năng tối đa hóa lợi ích cho cổ đông thay vì lợi ích chung của công ty. Cũng theo Fama và Jansen (1983) cho rằng các thành viên độc lập không điều hành thường là các chuyên gia trong từng lĩnh vực, có thể phát huy những thế mạnh chuyên môn trong việc kiểm soát việc đưa ra các quyết định và giám sát việc thực hiện quyết định của ban điều hành, qua giảm nguy cơ lạm dụng quyền hạn của những người quản lý, bảo toàn vốn của cổ đông đặc biệt là lợi ích của các cổ đông nhỏ (minor). Hơn nữa, khi có nhiều hơn sự độc lập trong tư tưởng của từng cá nhân thành viên HĐQT, các cổ đông cảm thấy yên tâm hơn với HĐQT và ban điều hành, những người đang đại diện và sử dụng đồng vốn của họ tại công ty.

Trong khuôn khổ luận án này, theo lý thuyết đại diện, tác giả cho rằng nhân tố: Quy mô doanh nghiệp, Được kiểm toán bởi Big4, Ý kiến tư vấn của các bên độc lập, Áp lực từ Thuế và Tính độc lập của thành viên HĐQT có ảnh

hưởng đáng kể đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

#### *Lý thuyết tín hiệu (Signaling theory)*

Lý thuyết tín hiệu được xây dựng năm 1973 bởi Spence giải thích hành vi cho thị trường lao động. Morris (1987) chỉ ra rằng lý thuyết này có thể áp dụng trong thị trường nơi thông tin bất cân xứng (information asymetry) hiện hữu. Vì vậy, công bố thông tin ra thị trường là một cách các nhà đầu tư đưa ra chất lượng hoạt động khác biệt so với các công ty khác.

Lý thuyết tín hiệu dự đoán các công ty lớn sẽ lựa chọn công bố thông tin có lợi cho họ trong khi các công ty có chất lượng thấp sẽ nỗ lực che giấu những yếu kém của họ bằng nhiều phương pháp trong đó có các phương pháp kế toán. Các nhà quản lý của các công ty chất lượng cao sẽ hy vọng phân biệt họ với các công ty khác bằng cách công bố thông tin chính xác, giảm thiểu các sai sót cũng như gian lận có thể xảy ra. Ngoài ra, nghiên cứu của Jog và Mc Conomy (2003) chỉ ra rằng, lợi nhuận cao, cơ hội đầu tư tốt hơn và các kiểm toán viên có tiếng hơn sẽ được sử dụng để thể hiện công ty chất lượng cao.

Trong khuôn khổ luận án này, theo lý thuyết tín hiệu và các nghiên cứu trước đó có cơ sở tin rằng các công ty được kiểm toán bởi Big4 sẽ làm giảm thiểu các sai sót hơn và giúp các doanh nghiệp tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

#### *Lý thuyết kế toán thực chứng (Positive Accounting Theory)*

Lý thuyết kế toán thực chứng đã sử dụng để giải thích cho việc áp dụng công tác kế toán vào hoạt động kinh doanh và lý giải tại sao lại phải trình bày thông tin trên BCTC và với động cơ nào. Lý thuyết kế toán thực chứng cho rằng các đặc điểm của công ty có thể giải thích mức độ tuân thủ các tiêu chuẩn của kế toán, doanh nghiệp có các đặc điểm khác nhau sẽ áp dụng các thông lệ công khai và đo lường khác nhau (Watts & Zimmerman, 1986).

Trong khuôn khổ luận án này, theo lý thuyết kế toán thực chứng, tác giả cho rằng các nhân tố như: Trình độ và kinh nghiệm của kế toán viên, Mức độ

quan tâm và nhận thức của nhà quản lý, Áp lực từ cơ quan thuế sẽ liên quan đến tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

### *Lý thuyết tâm lý (Psychological theory)*

Lý thuyết tâm lý học do Argyris (1953) nghiên cứu chỉ ra rằng con người đóng vai trò rất lớn trong một tổ chức bởi kết quả hoạt động của tổ chức sẽ do con người quyết định. Lý thuyết tâm lý cũng chỉ ra rằng việc thực hiện kế toán ở đơn vị cần phải được xem xét đến mối quan hệ của con người trong tổ chức như mối quan hệ giữa các cấp, bộ phận và đồng nghiệp với nhau.

Theo Mary Parker Pollet, mối quan hệ của người lao động và nhà quản trị luôn cần chặt chẽ với nhau và sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới hiệu quả kinh doanh của đơn vị. Hành vi của một cá nhân có phù hợp hay không hoặc có đi theo mục tiêu của nhà quản lý đề ra hoặc tuân thủ các quy định hay không phụ thuộc vào cách ứng xử của nhà quản lý với người lao động.

Trong khuôn khổ luận án này, theo lý thuyết tâm lý, tác giả cho rằng nhân tố mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị sẽ ảnh hưởng tới sự tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 1**

Chương 1 trình bày lý luận những vấn đề cơ bản sai sót, thay đổi ước tính kế toán và các ảnh hưởng tới BCTC. Từ đó, Chương 1 cũng đề cập tới nguyên tắc xử lý thông tin (nhận diện, xử lý và công bố) khi phát hiện ra sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các doanh nghiệp. Bên cạnh đó, Chương 1 đã khái quát về đặc điểm của công ty xây lắp và ảnh hưởng của đặc điểm đó tới sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Ngoài ra, Chương 1 cũng tổng hợp các lý thuyết nền làm cơ sở đưa ra nhận định một số nhân tố có thể ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán, làm cơ sở cho nghiên cứu định lượng trong Chương 2.

## **CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TẠI CÁC CÔNG TY XÂY LẮP NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM**

### **2.1. Tổng quan về công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

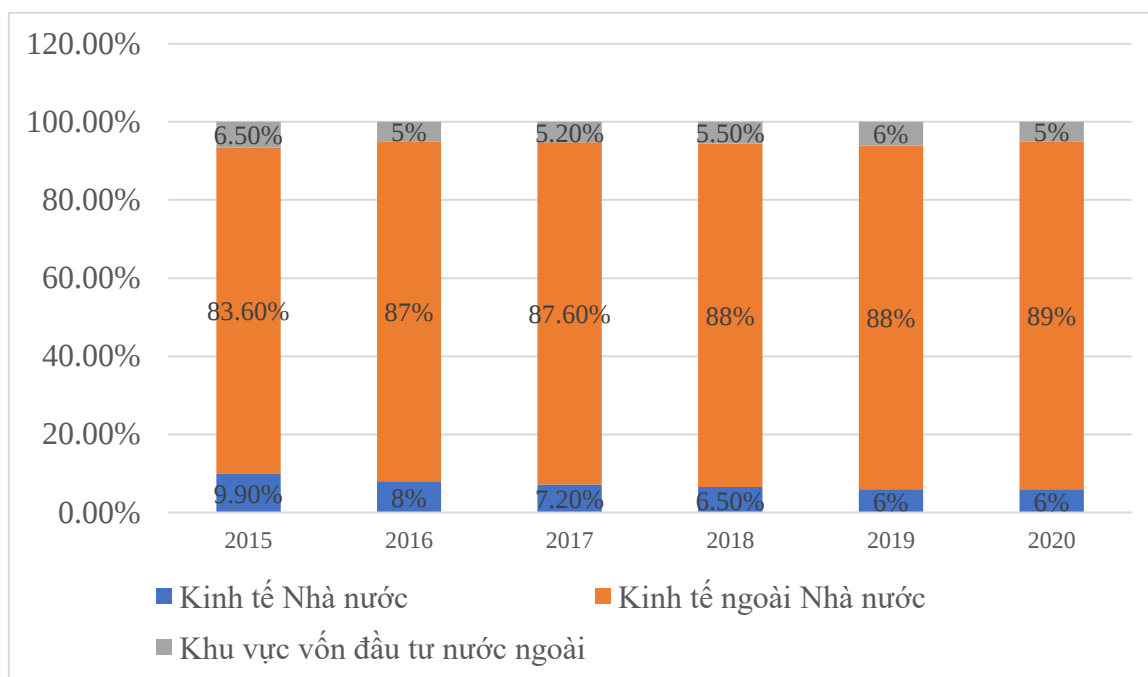
#### **2.1.1. Khái quát chung về ngành xây lắp, công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

##### ***Ngành xây lắp***

Ngành xây lắp cũng được coi là một ngành công nghiệp đặc biệt khi là tiền đề phát triển các ngành công nghiệp khác phát triển theo. Trong hơn 30 năm từ cải cách đổi mới, ngành xây dựng Việt Nam đạt tăng trưởng trung bình 8,8%/năm, theo Tổng cục Thống kê (General Statistics Office – GSO). Những năm qua, ngành Xây dựng đã có những bước phát triển vượt bậc theo hướng hiện đại cả trong lĩnh vực xây dựng công trình, quy hoạch, vật liệu xây dựng, năng lực xây lắp công trình... đáp ứng ngày càng tốt hơn nhu cầu thị trường với công nghệ ngày càng tiên tiến.

Chính sự phát triển này đã hấp dẫn nhiều doanh nghiệp tư nhân và nước ngoài tham gia ngành, phá vỡ tính độc quyền của các doanh nghiệp Nhà nước và tăng tính cạnh tranh, minh bạch cho ngành. Theo đó, nếu như năm 2007, doanh nghiệp Nhà nước chiếm 34,2% thị phần xây dựng, các doanh nghiệp tư nhân là 61,5% và nước ngoài là 4,3% thị phần chỉ sau 13 năm, tới năm 2020, thị phần lần lượt là 6%, 89% và 5% (Biểu đồ 2.1). Tới nay, có gần 74.000 doanh nghiệp xây dựng đang hoạt động tại Việt Nam, trong đó phần lớn là doanh nghiệp nhỏ, chỉ 118 doanh nghiệp trong đó có quy mô và niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

**Biểu đồ 2. 1:** Tỷ trọng các thành phần kinh tế trong ngành xây dựng



(Nguồn: Tổng cục Thống kê)

Hàng năm, Việt Nam thu hút lượng vốn lớn đầu tư nước ngoài thông qua các chương trình, dự án ở nhiều lĩnh vực đều liên quan đến sự tham gia của doanh nghiệp xây dựng và các doanh nghiệp nội địa cũng có những nền tảng tốt để chuyển hướng đầu tư ra nước ngoài trong lĩnh vực này. Theo như thống kê của Tổng cục thống kê năm 2019 về đầu tư nước ngoài vào Việt Nam và ngược lại ghi nhận số liệu như sau:

**Bảng 2. 1:** Đầu tư trong lĩnh vực xây dựng

(Đơn vị: Triệu đô la Mỹ)

| Đầu tư                         | Năm 2019 |             |
|--------------------------------|----------|-------------|
|                                | Số dự án | Tổng số vốn |
| Đầu tư nước ngoài vào Việt Nam | 118      | 659,2       |
| Đầu tư Việt Nam ra nước ngoài  | 78       | 52,2        |

(Nguồn: Niên giám 2019- Tổng cục Thống kê)

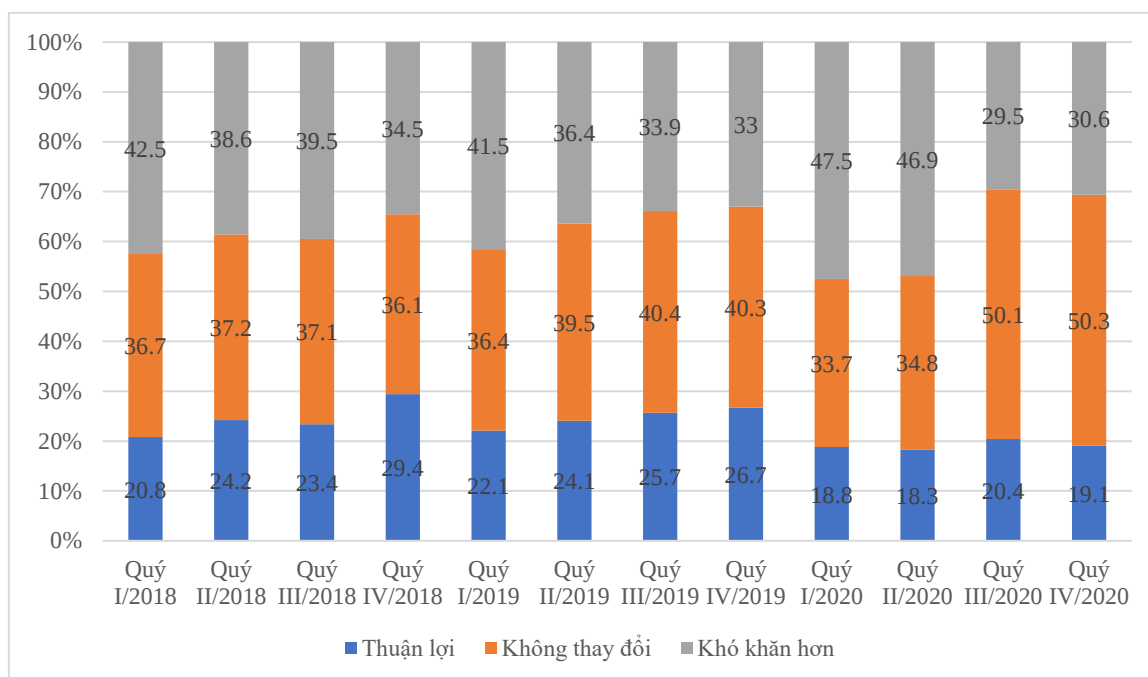
Theo Bảng 2.1: Đầu tư trong lĩnh vực xây dựng 2019 cho thấy đầu tư nước ngoài vào Việt Nam có 118 dự án với tổng số vốn là 659,2 triệu đô la Mỹ

trong khi đó số lượng đầu tư Việt Nam ra nước ngoài có 78 dự án với số vốn chỉ 52,2 triệu Đô la Mỹ.

Tuy nhiên, hoạt động xây lắp còn gặp một số khó khăn trong công tác quy hoạch, năng lực quản lý và công tác giải phóng mặt bằng không thuận lợi. Chính sách lãi suất ngân hàng và các gói hỗ trợ giải ngân của Nhà nước đã giúp cho các doanh nghiệp, tổ chức, cá nhân tiếp cận được vốn vay, tạo điều kiện thuận lợi cho việc triển khai và hoàn thiện các dự án, công trình.

Năm 2020, do những ảnh hưởng tiêu cực của đại dịch COVID-19 khiến cho thị trường chứng khoán Việt Nam nói riêng “bốc hơi” hơn 300.000 nghìn tỷ đồng vốn hóa ngay từ đầu năm. Năm 2020 vốn được kỳ vọng có thể đạt mức 100% GDP nhưng mọi tích lũy được năm 2019 đã hoàn toàn mất sau phiên giao dịch 24/2/2020. Trong bối cảnh đó, tình hình kinh doanh của ngành xây lắp cũng không ghi nhận những hoạt động khả quan hơn, tuy nhiên ảnh hưởng của đại dịch tới ngành chỉ ở mức trung bình nếu so sánh với một số ngành như du lịch, vận tải, dầu thô, dệt may... Trong đó, gián đoạn kinh tế ảnh hưởng trực tiếp tới tăng trưởng ngắn hạn của ngành; ngược lại suy giảm nhu cầu đầu tư sẽ có ảnh hưởng dài hạn hơn. Do đó, ngành xây dựng chỉ đạt tăng trưởng 4,37% trong Quý 1/2020 – thấp nhất từ năm 2014 tới nay. Báo cáo Xu hướng sản xuất kinh doanh ngành xây lắp của Tổng cục Thống kê (General Statistics Office – GSO) cũng cho thấy trong Quý I/2020 khoảng 47,5% doanh nghiệp đánh giá tình hình sản xuất kinh doanh khó khăn hơn trong Quý 1 và sẽ khó khăn hơn trong 3 quý còn lại của năm 2020, trong khi đó chỉ 18,8% doanh nghiệp nhận định tình hình sản xuất kinh doanh tốt hơn và 33,7% đánh giá giữ ổn định. Dự báo Quý IV/2020, số lượng các doanh nghiệp nhận định tình hình tốt hơn cũng không có nhiều thay đổi khoảng 19,1%, 50,3% nhận định giữ ổn định và 30,6% đánh giá khó khăn hơn.

**Biểu đồ 2. 2: Nhận định tình hình sản xuất kinh doanh ngành xây lắp**



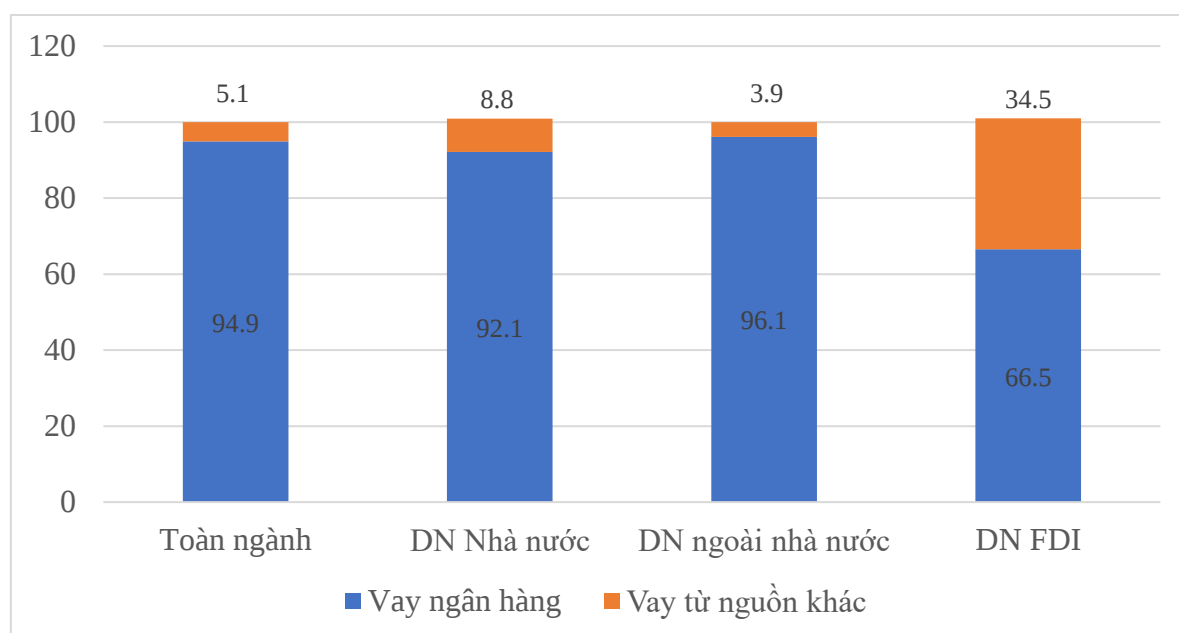
(Nguồn: Tổng cục thống kê)

Cũng theo nghiên cứu của Tổng cục Thống kê đánh giá của các doanh nghiệp về khả năng hoạt động kinh doanh của ngành xây lắp theo hình thức sở hữu: Khu vực doanh nghiệp ngoài Nhà nước hiện hoạt động khả quan hơn so với doanh nghiệp Nhà nước và FDI, với 19,4% doanh nghiệp đánh giá tình hình sản xuất kinh doanh Quý IV/2020 tốt hơn so với Quý IV/2019, 34,5% nhận định hoạt động sản xuất kinh doanh giữ ổn định và 46,1% doanh nghiệp cho rằng hoạt động khó khăn hơn; Khu vực doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (khu vực doanh nghiệp FDI) có 12,0% doanh nghiệp nhận định tốt hơn, có 38,0% giữ ổn định và 50,0% khó khăn hơn; Khu vực doanh nghiệp Nhà nước có 12,6% doanh nghiệp nhận định tình hình sản xuất kinh doanh tốt hơn, 35,4% giữ ổn định và 52,0% hoạt động kinh doanh khó khăn hơn.

Nhìn chung, hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty xây lắp vẫn còn nhiều khó khăn nhưng cũng đã có những chuyển biến tích cực và đang có những dấu hiệu phục hồi. Bên cạnh đó, cùng với sự hỗ trợ của chính phủ trong các chính sách khuyến khích phát triển cũng như cơ chế cho vay và giải ngân từ phía các ngân hàng cũng giúp các doanh nghiệp tiếp cận được nguồn vốn để

giải quyết các khó khăn trước mắt cũng như các dự án lâu dài. Theo khảo sát của Tổng cục Thống kê Quý III/2020, có 65,2% doanh nghiệp xây dựng có vay vốn phục vụ sản xuất kinh doanh, tỷ lệ này tăng so với Quý II/2020. Khu vực doanh nghiệp ngoài Nhà nước có tỷ lệ vay vốn nhiều nhất với 68,1%, khu vực doanh nghiệp là nước là 40,5% và khu vực doanh nghiệp FDI là 33,7%. Trong số doanh nghiệp vay vốn phục vụ sản xuất kinh doanh trong Quý III/2020, có 94,9% doanh nghiệp vay vốn từ hệ thống ngân hàng và 5,1% doanh nghiệp vay từ nguồn vốn khác.

**Biểu đồ 2. 3:** Cơ cấu vay vốn của công ty xây lắp



(Nguồn: Tổng cục thống kê)

Theo báo cáo của Tổng cục Thống kê về ngành xây lắp đánh giá về nhận định của các công ty xây lắp trong Quý III/2020, việc tiếp cận nguồn vốn vay từ hệ thống ngân hàng vẫn gặp nhiều khó khăn với 30,9% doanh nghiệp đánh giá tình hình vay vốn ngân hàng thuận lợi hơn, 43,5% nhận định giữ ổn định và 25,6% khó khăn hơn so với Quý II/2020. Doanh nghiệp ngoài Nhà nước nhận định tình hình vay vốn ngân hàng có xu hướng khả quan hơn với 31,2% nhận định vay vốn ngân hàng thuận lợi hơn, 43,5% giữ ổn định và 25,3% khó khăn hơn; tỷ lệ này của khu vực doanh nghiệp Nhà nước là 16,1% thuận lợi hơn,

38,7% giữ ổn định và 45,2% khó khăn hơn; khu vực doanh nghiệp FDI là 25,8% thuận lợi hơn, 42,2% giữ ổn định và 32% khó khăn hơn.

### ***Công ty xây lắp***

Công ty xây lắp: là doanh nghiệp thuộc thành phần kinh tế được thành lập theo quy định của pháp luật, có đăng ký ngành nghề kinh doanh trong lĩnh vực thi công, xây lắp. Hoạt động thi công xây lắp được hiểu một cách cơ bản là những công việc thuộc quá trình xây dựng và xây lắp thiết bị các công trình và hạng mục công trình.

Trong những năm qua, lĩnh vực xây lắp đã có những bước tiến tích cực trong cả lĩnh vực xây dựng công trình, vật liệu xây dựng, kiến trúc, quy hoạch xây dựng... đáp ứng ngày càng tốt hơn nhu cầu về xây dựng các công trình có quy mô lớn, đòi hỏi chất lượng cao, công nghệ hiện đại trong và ngoài nước.

Các doanh nghiệp xây lắp đã chủ động, nhạy bén, tiếp cận tốt với thị trường, ít phụ thuộc vào ngân sách Nhà nước. Thực tế những năm qua ghi nhận các doanh nghiệp xây lắp đã thay đổi căn bản về cả lượng và chất. Từ chỗ là các doanh nghiệp làm thuê, dự án nhỏ lẻ đã vươn tầm trở thành các tổng thầu, chủ đầu tư các dự án, công trình lớn, quan trọng mang tầm quốc gia ví dụ như dự án Thủy điện Sơn La, Trung tâm hội nghị quốc gia, Nhà Quốc hội...

Các doanh nghiệp xây lắp sử dụng nhiều nhân viên trong một thời gian dài, góp phần giảm bớt nạn thất nghiệp, giải quyết công ăn việc làm cho người lao động. Theo như thống kê, trong năm 2019, nhu cầu sử dụng lao động thời vụ của doanh nghiệp xây dựng ổn định ở mức 55,3%, còn lại là số lao động thường xuyên.

### **Công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

Trên 2 sở giao dịch chứng khoán chủ yếu tại Việt Nam hiện nay là HNX và HOSE có nhiều doanh nghiệp tham gia niêm yết. Hai sở giao dịch này cũng phân các mã chứng khoán theo chuẩn phân ngành NAICS (North American Industry Classification System) gồm 20 ngành cấp 1 (mã số từ 100-1900). Ngành xây dựng có mã số 400 (Xây lắp và Bất động sản) bao gồm các ngành

cấp 2: Xây dựng nhà cửa, cao ốc; Xây lắp công nghiệp nặng và dân dụng; Nhà thầu chuyên môn. Thông thường các doanh nghiệp sẽ dựa vào đăng ký ngành nghề kinh doanh và tỷ trọng doanh thu từng hoạt động trên tổng doanh thu để phân tách lĩnh vực chủ yếu của doanh nghiệp. Tuy nhiên, một doanh nghiệp có thể đăng ký nhiều ngành nghề kinh doanh và việc phân tích các tỷ trọng doanh thu cũng có nhiều khó khăn nên phạm vi nghiên cứu của tác giả sẽ căn cứ vào ngành nghề trong giấy phép đăng ký kinh doanh.

Hiện nay, các công ty xây lắp niêm yết trên TTCK Việt Nam có 118 công ty (chiếm khoảng 19% tổng số công ty niêm yết), bao gồm 49 công ty niêm yết tại sở giao dịch chứng khoán Hồ Chí Minh và 69 công ty xây dựng niêm yết tại sở giao dịch chứng khoán Hà Nội (Phụ lục 01).

**Bảng 2. 2:** Quy mô các công ty xây lắp niêm yết tại Việt Nam năm 2019

| Quy mô doanh nghiệp | Công ty xây lắp | Tỷ lệ |
|---------------------|-----------------|-------|
| Doanh nghiệp vừa    | 8               | 7%    |
| Doanh nghiệp lớn    | 110             | 93%   |
| Tổng                | 118             | 100%  |

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Với số lượng ít ỏi 118 công ty xây lắp niêm yết chỉ có 110 doanh nghiệp lớn (chiếm 93%) và 8 doanh nghiệp vừa (7%) tính theo chỉ tiêu tổng nguồn vốn. Về quy mô vốn hóa giá trị ngành xây lắp chỉ đạt 39,5 nghìn tỷ đồng chiếm 3% giá trị toàn thị trường, trong đó Top 20 doanh nghiệp đã chiếm khoảng 79% giá trị toàn ngành. Theo Bảng 2.3: Một số chỉ tiêu khái quát về cổ phiếu ngành xây lắp năm 2020 cho thấy, ngành xây lắp Việt Nam có P/E trung bình khoảng 7,7 và trung bình theo vốn hóa khoảng 9,6 được đánh giá là thấp nhất trong khu vực. Bên cạnh đó, P/E thấp cũng thể hiện rủi ro như hiệu quả kinh doanh không ổn định, vay nợ cao dẫn tới rủi ro trong hoạt động của các công ty xây lắp niêm yết.

**Bảng 2. 3:** Một số chỉ tiêu khái quát về cổ phiếu ngành xây lắp năm 2020

| <b>Chỉ tiêu</b>                                         |            |
|---------------------------------------------------------|------------|
| Tổng khối lượng cổ phiếu đang lưu hành (triệu cổ phiếu) | 108,24     |
| Giá trị giao dịch (tỷ)                                  | 1.880,90   |
| Khối lượng niêm yết                                     | 145.929,89 |
| Vốn thực tế (tỷ)                                        | 39.500     |
| P/E                                                     | 7,7        |
| ROA (%)                                                 | 2          |
| ROE (%)                                                 | 8          |
| P/B (%)                                                 | 1.5        |

(Nguồn: Báo cáo phân tích ngành của FPT Securities)

### **Sản phẩm xây lắp:**

Sản phẩm xây lắp: là các hoạt động xây dựng mới, mở rộng, cải tạo lại, khôi phục hay hiện đại hóa các công trình hiện có thuộc mọi lĩnh vực trong nền kinh tế quốc dân (như công trình giao thông thủy lợi, các khu công nghiệp, các công trình quốc phòng, các công trình dân dụng khác...). Đây là hoạt động nhằm tạo ra cơ sở vật chất kỹ thuật cho mọi ngành trong nền kinh tế. Theo Global Data, giá trị sản phẩm xây lắp Việt Nam năm 2018 đạt 1.356 nghìn tỷ VND, tương đương 24,5% giá trị GDP cùng kỳ, gần gấp đôi so với trung bình thế giới (13,5%). Mặc dù năm 2020 ngành xây lắp chịu ảnh hưởng tiêu cực do dịch Covid-19 cùng với các đợt giãn cách xã hội dẫn tới tình hình hoạt động kinh doanh bị đình trệ, tốc độ tăng trưởng thấp hơn cùng kỳ tính theo quý và năm, nhưng tỷ lệ đóng góp của ngành xây lắp năm 2020 vào GDP tăng từ mức 5,94% lên 6,19% và góp 0,5 điểm phần trăm vào giá trị tăng thêm của toàn ngành kinh tế.

### **2.1.2. Phân loại công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

Hiện tại, tổng số công ty ngành xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam có 118 mã chứng khoán với quy mô vốn điều lệ khác nhau,

vốn điều lệ thấp nhất là mã chứng khoán VE4 (CTCP Xây dựng Điện VNECO4) với 10.280.000.000 đồng niêm yết trên HNX, cao nhất là mã chứng khoán ROS (CTCP Xây dựng FLC Faros) với vốn điều lệ là 5.675.981.210.000 đồng niêm yết trên HOSE. Luận án phân loại các công ty xây dựng niêm yết theo các tiêu chí: thời gian niêm yết, theo quy mô vốn điều lệ thực tế và theo quy mô doanh nghiệp:

– ***Phân loại công ty xây lắp niêm yết theo thời gian niêm yết***

Công ty xây lắp niêm yết đầu tiên trên thị trường chứng khoán Việt Nam là Công ty cổ phần cơ điện lạnh – Mã chứng khoán REE: niêm yết năm 2000, còn lại hầu hết các công ty xây dựng niêm yết trong khoảng thời gian từ năm 2006 trở lại đây, số lượng công ty xây lắp niêm yết nhiều nhất là năm 2010 với 33 doanh nghiệp:

**Bảng 2. 4:** Phân loại công ty xây lắp theo thời gian niêm yết

| STT | Năm  | Số lượng |      |           | Tỷ lệ  |
|-----|------|----------|------|-----------|--------|
|     |      | HNX      | HOSE | Tổng cộng | %      |
| 1   | 2000 |          | 1    | 1         | 0,85%  |
| 2   | 2001 | 0        | 0    | 0         | 0,00%  |
| 3   | 2002 |          | 1    | 1         | 0,85%  |
| 4   | 2003 | 0        | 0    | 0         | 0,00%  |
| 5   | 2004 | 0        | 0    | 0         | 0,00%  |
| 6   | 2005 | 0        | 0    | 0         | 0,00%  |
| 7   | 2006 | 10       | 3    | 13        | 11,02% |
| 8   | 2007 | 5        | 3    | 8         | 6,78%  |
| 9   | 2008 | 12       | 1    | 13        | 11,02% |
| 10  | 2009 | 9        | 2    | 11        | 9,32%  |
| 11  | 2010 | 17       | 16   | 33        | 27,97% |
| 12  | 2011 | 3        | 5    | 8         | 6,78%  |
| 13  | 2012 | 2        | 1    | 3         | 2,54%  |

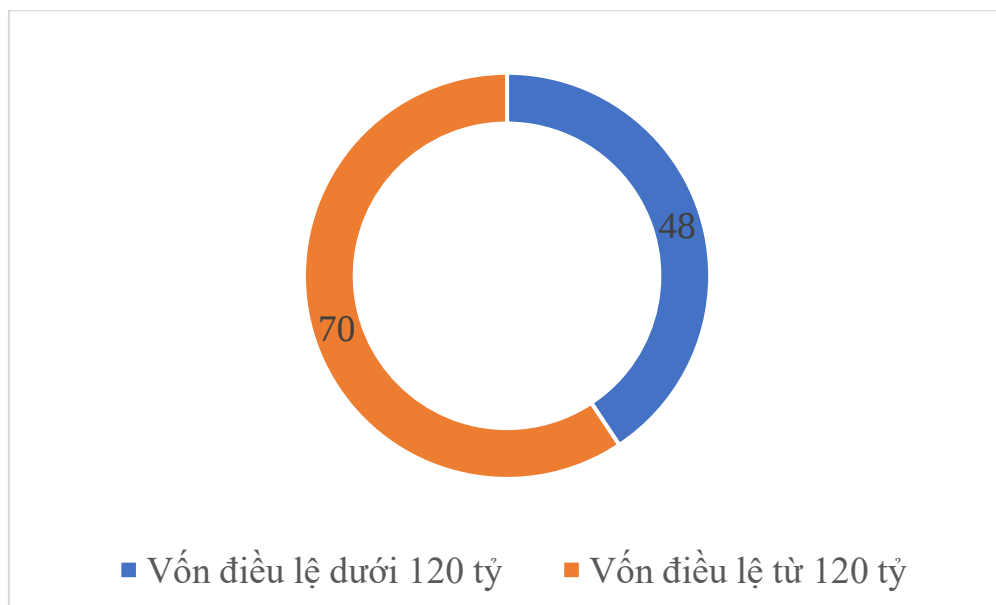
| STT         | Năm  | Số lượng  |           |            | Tỷ lệ       |
|-------------|------|-----------|-----------|------------|-------------|
|             |      | HNX       | HOSE      | Tổng cộng  | %           |
| 14          | 2013 | 1         | 1         | 2          | 1,69%       |
| 15          | 2014 | 2         | 0         | 2          | 1,69%       |
| 16          | 2015 | 2         | 0         | 2          | 1,69%       |
| 17          | 2016 | 2         | 3         | 5          | 4,24%       |
| 18          | 2017 | 3         | 4         | 7          | 5,93%       |
| 19          | 2018 | 1         | 7         | 8          | 6,78%       |
| 20          | 2019 | 0         | 1         | 1          | 0,85%       |
| <b>Tổng</b> |      | <b>69</b> | <b>49</b> | <b>118</b> | <b>100%</b> |

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

– **Phân loại công ty xây lắp niêm yết theo vốn điều lệ thực tế**

Các công ty cổ phần xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam tại hai Sở giao dịch chứng khoán: HNX và HOSE (số liệu thống kê đến tháng 12/2020):

**Biểu đồ 2. 4:** Phân loại công ty xây lắp theo vốn điều lệ



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

+ Số vốn điều lệ thực tế dưới 120 tỷ đồng: hiện có 48 mã chứng khoán, chiếm 41% tổng số công ty xây lắp niêm yết

+ Số vốn điều lệ thực tế trên 120 tỷ đồng: hiện có 70 mã chứng khoán, chiếm 59% tổng số công ty xây lắp niêm yết

– **Phân loại công ty xây lắp niêm yết theo quy mô doanh nghiệp**

**Bảng 2. 5:** Phân loại công ty xây lắp niêm yết theo quy mô

| Quy mô                             | Doanh nghiệp nhỏ |                |                     | Doanh nghiệp vừa |                |                     | Doanh nghiệp lớn |                |                     |
|------------------------------------|------------------|----------------|---------------------|------------------|----------------|---------------------|------------------|----------------|---------------------|
|                                    | Số lao động      | Tổng nguồn vốn | Hoặc Tổng doanh thu | Số lao động      | Tổng nguồn vốn | Hoặc Tổng doanh thu | Số lao động      | Tổng nguồn vốn | Hoặc Tổng doanh thu |
| Lĩnh vực:<br>Công nghiệp, xây dựng | ≤ 100            | ≤ 20 tỷ        | ≤ 50 tỷ             | ≤ 200            | ≤ 100 tỷ       | ≤ 200 tỷ            | 200-300          | >100 tỷ        | > 200 tỷ            |
| Số lượng                           | 0                |                |                     | 8                |                |                     | 110              |                |                     |
| Tỷ lệ                              | 0%               |                |                     | 7%               |                |                     | 93%              |                |                     |

(Nguồn: tác giả tổng hợp)

Phân theo quy mô doanh nghiệp, vì đối tượng nghiên cứu là các công ty xây lắp niêm yết nên sẽ không có các công ty nhỏ, căn cứ theo tiêu chí phân của Nghị định 39/2018/NĐ-CP ngày 11 tháng 3 năm 2018 của chính phủ quy định chi tiết một số điều của luật hỗ trợ doanh nghiệp vừa và nhỏ, hiện Việt Nam có 8 doanh nghiệp vừa và 110 công ty xây lắp lớn niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

### **2.1.3. Đặc điểm về tổ chức quản lý của doanh nghiệp xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

Trong những năm qua, Nhà nước đã có nhiều phương hướng, giải pháp nhằm tháo gỡ những khó khăn cho ngành xây dựng. Bên cạnh đó, Chính phủ

ban hành đã nhiều Nghị định quan trọng liên quan đến ngành xây dựng góp phần tích cực nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý Nhà nước như: Nghị định số 68/2019/NĐ-CP quy định về quản lý chi phí đầu tư xây dựng; Nghị định số 53/2017/NĐ-CP số quy định các giấy tờ hợp pháp về đất đai để cấp giấy phép xây dựng; Nghị định số 46/2015/NĐ-CP quy định về quản lý chất lượng và bảo trì công trình xây dựng; Nghị định số 59/2015/NĐ-CP quy định về quản lý dự án đầu tư xây dựng... Ngoài ra, Bộ Xây dựng cũng như các Bộ ban ngành liên quan cũng ban hành các thông tư cập nhật tình hình thực tế lĩnh vực xây dựng nhằm quản lý và hướng dẫn các hoạt động hiệu lực, hiệu quả như: Thông tư số 05/2017/TT-BXD của Bộ Xây dựng hướng dẫn xác định, quản lý chi phí quy hoạch xây dựng và quy hoạch đô thị; Thông tư số 03/2017/TT-BXD hướng dẫn xác định chi phí bảo trì công trình xây dựng; Thông tư số 210/2016/TT-BTC của Bộ Tài chính quy định mức thu, chế độ thu, nộp, quản lý và sử dụng phí thẩm định thiết kế kỹ thuật, phí thẩm định dự toán xây dựng; Quyết định số 451/QĐ-BXD của Bộ Xây dựng công bố hướng dẫn đo bóc khối lượng xây dựng công trình thay thế Quyết định số 788/QĐ-BXD...

Qua khảo sát thực tế các CTXL cho thấy, do hoạt động xây lắp trải rộng khắp nơi nên tổ chức quản lý của các CTXL sẽ được tổ chức bám sát nơi sản xuất với các đội theo từng công trình hoặc hạng mục công trình. Việc quản lý các đội thi công thường là các xí nghiệp hoặc là ban chỉ huy công trường đóng trụ sở cố định theo yêu cầu của DN. Các CTXL được thành lập theo các loại hình DN có tư cách pháp nhân đầy đủ, thực hiện hạch toán kinh tế độc lập, có quyền tự chủ về sản xuất kinh doanh và được hưởng các quyền, có nghĩa vụ trước Nhà nước về việc chấp hành đầy đủ các chế độ chính sách thể lệ về kinh tế tài chính. Từ kết quả khảo sát cho thấy 100% các công ty đều là công ty cổ phần. Về tổ chức quản lý, có 92/118 (chiếm 78%) công ty được tổ chức theo mô hình ba cấp (Công ty-Xí nghiệp-Đội), với kiểu tổ chức này các đội thi công trực thuộc Xí nghiệp chịu trách nhiệm tổ chức sản xuất thi công theo sự chỉ đạo trực tiếp của Xí nghiệp. Các Xí nghiệp, ban điều hành hạch toán phụ thuộc có

tư cách pháp nhân hạn chế, có quyền hạn tự chủ sản xuất kinh doanh một phần thông qua cơ chế phân cấp quản lý của công ty. Mỗi quan hệ giữa công ty và các bộ phận là mối quan hệ trực tuyến-chức năng.

Doanh nghiệp xây lắp còn lại (26/118 công ty) tổ chức quản lý theo mô hình hai cấp, đây là kiểu tổ chức mà công ty chỉ có các đội sản xuất (đội thi công cơ giới, đội xây dựng...), dưới đội xây dựng là các tổ. Với kiểu tổ chức này đội thi công là đơn vị phụ thuộc chịu trách nhiệm tổ chức sản xuất thi công theo sự chỉ đạo trực tiếp của công ty, ở mỗi đơn vị thi công thường có một nhân viên kế toán đội có nhiệm vụ ghi chép toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại đội, tổng hợp và gửi về phòng kế toán công ty.

Tổ chức bộ máy các doanh nghiệp xây lắp đều được quản lý bởi Hội đồng quản trị. Ban giám đốc công ty sẽ điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty. Dưới Ban giám đốc có các phó giám đốc và các phòng ban chức năng khác nhau. Tùy theo yêu cầu tổ chức quản lý mà mỗi công ty sẽ có các phó giám đốc phụ trách kỹ thuật sản xuất, phó giám đốc kinh tế, phó giám đốc thi công, phó giám đốc vật tư cơ giới, phó giám đốc đầu tư... Các phòng, ban bên dưới căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ mà được tổ chức và thực hiện các hoạt động cụ thể. Ví dụ, phòng kế toán tài chính sẽ có trách nhiệm vận dụng các chính sách chế độ của Nhà nước, vận dụng Luật, các Chuẩn mực kế toán do Nhà nước ban hành; ghi chép đầy đủ, trung thực các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đến hoạt động của DN nhằm cung cấp các thông tin kinh tế tài chính kịp thời cho lãnh đạo DN trong công tác điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh. Phòng kỹ thuật có chức năng tham mưu, giúp việc cho lãnh đạo để triển khai chỉ đạo hướng dẫn kiểm tra giám sát kỹ thuật của công ty đối với các đơn vị thi công xây lắp về: khoa học công nghệ, kỹ thuật thi công, chất lượng sản phẩm công trình xây dựng, sáng kiến cải tiến, quy trình quy phạm kỹ thuật ngành, của Nhà nước có liên quan đến ngành nghề sản xuất kinh doanh, thi công xây lắp của công ty...

#### **2.1.4. Đặc điểm về tình hình kế toán, tài chính của công ty xây lắp**

##### ***Tình hình kế toán***

Ngành xây lắp có những đặc thù riêng nên công tác kế toán trong lĩnh vực này cũng có những điểm khác biệt. Về cơ bản các doanh nghiệp xây lắp dựa vào Quyết định 15/2006/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp cho hoạt động trước năm 2014 và Thông tư 200/2014/TT-BTC về hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp. Thông tư 133/2016/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa sẽ không được áp dụng do các doanh nghiệp xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán hầu hết là các doanh nghiệp lớn theo tiêu chí về doanh thu, số lượng lao động...

Do ngành xây lắp có những đặc thù nên cách ghi nhận doanh thu cũng sẽ những đặc điểm khác. Cụ thể với các mặt hàng hay sản phẩm thông thường, doanh thu chỉ được xác định sau khi đã bán sản phẩm. Tuy nhiên, doanh thu từ các hoạt động xây lắp thường được xác định trước thời điểm tiến hành sản xuất căn cứ theo giá dự thầu hoặc giá dự toán trong chỉ định thầu. Các CTXL thường xác định doanh thu, chi phí và lợi nhuận theo 2 cách sau: Xuất phát từ doanh thu xác định rồi dự kiến lợi nhuận và trên cơ sở đó mới xác định chi phí phát sinh, hoặc Xuất phát từ chi phí đã tập hợp được rồi dự kiến lợi nhuận và trên cơ sở đó mới xác định doanh thu. Tuy nhiên, việc quyết toán công trình hoàn thành thường kéo dài do tập hợp hồ sơ và thủ tục nghiệm thu công trình nên doanh thu thường có thay đổi so với số dự toán hoặc giá thầu ban đầu. Kết quả sản xuất kinh doanh của CTXL được thực hiện khi các công trình xây lắp đã đáp ứng đầy đủ, đúng đắn theo các điều kiện đã ký kết và được chủ đầu tư chấp thuận thanh toán. Doanh thu thi công công trình xây lắp bao gồm cả tiền bảo hành công trình khoảng 3-5% giá dự toán. Sản phẩm xây lắp có thời gian sử dụng lâu dài và các sai phạm (nếu có) thường chỉ được phát hiện sau thời gian sử dụng và việc sửa chữa thường tốn kém do phải phá đi làm lại.

Đối tượng hạch toán chi phí cụ thể trong xây lắp là các hạng mục công trình, các giai đoạn của hạng mục hay nhóm hạng mục. Do đó, CTXL phải lập dự toán chi phí và tính giá thành theo hạng mục công trình hay giai đoạn của hạng mục công trình.

Công nợ phải thu trong các CTXL cũng có đặc thù riêng là ghi nhận doanh thu sau khi xuất hóa đơn và được khách hàng chấp nhận; và ghi nhận doanh thu theo tiến độ công trình (chưa có hóa đơn và chưa có chấp nhận của khách hàng).

Các thông tin kế toán đều được trình bày trên báo cáo tài chính bao gồm Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh. Các cơ sở về thay đổi ước tính kế toán hoặc sai sót thông thường sẽ được doanh nghiệp phản ánh trong thuyết minh báo cáo tài chính và công bố rộng rãi, tuy nhiên, cũng có rất nhiều trường hợp cơ sở pháp lý, nguyên nhân và số tiền ảnh hưởng về thay đổi các khoản ước tính, sai sót chỉ được trình bày đầy đủ sau khi đã có kết luận của kiểm toán.

### ***Tình hình tài chính***

Do tính chất đặc thù riêng của công ty xây lắp, nhu cầu vốn lưu động thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng nhu cầu vốn cho hoạt động sản xuất kinh doanh chủ yếu là phục vụ cho mua bán nguyên vật liệu, trang thiết bị máy móc... phục vụ công trình.

Bên cạnh đó, khả năng tự chủ về tài chính của các công ty xây lắp thường kém, vốn cho hoạt động kinh doanh thường là vốn vay hoặc vốn chiếm dụng bên ngoài nên các đơn vị phải chịu gánh nặng với các khoản lãi lớn phát sinh ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh và chất lượng các công trình. Lợi nhuận đạt được thường không cao do các khoản chi phí phát sinh lớn, nhất là tiền trang bị các máy móc, thiết bị tân tiến phục vụ cho việc thi công, dẫn đến khó khăn trong việc bổ sung, tăng vốn chủ sở hữu của các CTXL.

Các công ty xây lắp thường đối mặt với tình trạng chậm chu chuyển vốn. Cụ thể, với một công trình đòi hỏi phải bỏ nhiều chi phí, thời gian thi công kéo

dài dẫn đến tình trạng ứ đọng vốn tại các công trình dở dang. Khi công trình hoàn thành, công tác nghiệm thu, quyết toán còn phụ thuộc phía chủ đầu tư. Các công ty xây lắp thường bị chiếm dụng vốn trong thời gian dài nên vòng quay vốn lưu động thấp.

Ngoài ra, tính tự chủ vốn của các công ty xây lắp cũng thấp chỉ khoản 5-20% trong tổng nguồn vốn, còn lại là vốn vay ngân hàng và vốn chiếm dụng khác. Do đó, gánh nặng về chi phí lãi vay vốn lớn áp lực đến hiệu quả kinh doanh, thậm chí là chất lượng công trình. Lợi nhuận đạt được không cao nên khả năng bổ sung vốn chủ sở hữu và đầu tư nâng cao năng lực sản xuất thi công thường hạn chế. Trong khi đó, do sản lượng thi công tăng lên cùng với yêu cầu về chất lượng công trình đòi hỏi phải có những thiết bị thi công hiện đại nên nhu cầu vốn (vốn lưu động và vốn đầu tư trung dài hạn) ngày càng tăng. Vì vậy, các công ty xây lắp phải vay ngân hàng ngày càng nhiều để tài trợ cho nhu cầu vốn của mình.

Bên cạnh đó, việc hợp thức hóa các khoản “tiêu cực phí” để được trúng thầu hoặc chi phí “quân xanh, quân đỏ” là thực trạng xảy ra tại các đơn vị xây lắp. Các khoản chi không hợp lệ một phần dẫn đến áp lực, một phần là động cơ dẫn đến các tiêu cực trong các công ty xây lắp, làm ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng các công trình.

Từ những phân tích đặc điểm, đặc thù của ngành xây lắp nói chung và các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam nói riêng mà luận án sẽ đề cập là cơ sở để nắm bắt tổng quan và ngành, những điểm mạnh và các nguyên nhân điều kiện dẫn đến sai sót cũng như các nhân tố ảnh hưởng khác đến tình hình hoạt động tại các đơn vị này.

## **2.2. Thực trạng sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

### **2.2.1. Thực trạng công tác nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

### 2.2.1.1. Nhận diện sai sót tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

Việc nhận diện sai sót BCTC có thể thông qua số liệu trước và sau kiểm toán của các công ty xây lắp niêm yết với một số tiêu chí như lợi nhuận sau thuế, doanh thu, chi phí... Sự chênh lệch số liệu trước và sau kiểm toán không phải là cơ sở chắc chắn khẳng định có hay không có gian lận. Tuy nhiên, việc doanh nghiệp đưa ra lợi nhuận cao hơn so với số liệu kiểm toán cũng được coi như động cơ chủ đích để “làm đẹp” BCTC và đưa ra thông tin lãi ảo và ngược lại. Qua nghiên cứu 5 năm 2015-2019, các số liệu thứ cấp là BCTC trước và sau kiểm toán do Vietstock cung cấp nhận thấy sai sót như sau:

**Bảng 2. 6:** Thống kê các công ty xây lắp niêm yết có sai sót lợi nhuận sau thuế TNDN

| BCTC<br>trước và<br>sau<br>kiểm<br>toán   | 2015        |       | 2016        |       | 2017        |       | 2018        |          | 2019        |       |
|-------------------------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-------------|-------|-------------|----------|-------------|-------|
|                                           | Số<br>lượng | Tỷ lệ | Số<br>lượng | Tỷ lệ | Số<br>lượng | Tỷ lệ | Số<br>lượng | Tỷ lệ    | Số<br>lượng | Tỷ lệ |
| 1.Lệch<br>so với số<br>liệu kiểm<br>toán: | 76          | 70%   | 89          | 75%   | 90          | 73%   | 97          | 80%      | 85          | 72%   |
| BCTC<br>doanh<br>nghiệp<br>cao hơn        | 50          | 46%   | 49          | 41%   | 58          | 47%   | 56          | 46%      | 49          | 42%   |
| BCTC<br>doanh<br>nghiệp<br>thấp hơn       | 26          | 24%   | 40          | 34%   | 32          | 26%   | 41          | 34%      | 36          | 31%   |
| 2.Không<br>thay đổi                       | 32          | 30%   | 30          | 25%   | 33          | 27%   | 25          | 20%      | 33          | 28%   |
| Tổng                                      | 108         | 100%  | 119         | 100%  | 123         | 100%  | 122         | 100<br>% | 118         | 100%  |

| BCTC<br>trước và<br>sau<br>kiểm<br>toán | 2015        |       | 2016        |       | 2017        |       | 2018        |       | 2019        |       |
|-----------------------------------------|-------------|-------|-------------|-------|-------------|-------|-------------|-------|-------------|-------|
|                                         | Số<br>lượng | Tỷ lệ | Số<br>lượng | Tỷ lệ | Số<br>lượng | Tỷ lệ | Số<br>lượng | Tỷ lệ | Số<br>lượng | Tỷ lệ |
| 3.Sai sót<br>do lỗi<br>tính toán        |             | 1     |             | 1     |             | 2     |             | 2     |             | 4     |

(Nguồn: Tác giả thống kê từ nguồn dữ liệu Vietstock)

Bảng 2.6 cho thấy sự chênh lệch giữa số liệu về lợi nhuận trước và sau kiểm toán của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán. Sự thay đổi này có thể là do doanh nghiệp đưa ra lợi nhuận cao hơn hoặc thấp hơn so với số liệu kiểm toán chấp nhận. Các công ty có sai sót lợi nhuận chiếm một tỷ lệ tương đối cao, dao động quanh mức 74% tổng số các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Cụ thể, năm 2015 tỷ lệ này là 70% (BCTC doanh nghiệp cao hơn so với số liệu kiểm toán là 46%, BCTC thấp hơn số liệu kiểm toán là 24%), năm 2016 là 75%, năm 2017 là 73%, năm 2018 là 80% và năm 2019 là 72 %. Số liệu thống kê này cho thấy, tình trạng sai sót trong lợi nhuận có sự thay đổi tăng giảm, tuy nhiên năm 2019 đã giảm xuống thêm 8% sai sót so với năm 2018 từ sai sót 80% xuống 72%. Trong đó, các công ty có số liệu trước kiểm toán cao hơn số liệu sau kiểm toán chiếm tỷ lệ khá cao. Tuy nhiên, tỷ lệ này có xu hướng giảm trong các năm về sau (năm 2017 là 47%, năm 2018 là 46%, năm 2019 là 42%).

Bên cạnh đó, công ty có báo cáo lợi nhuận thấp hơn lợi nhuận kiểm toán cũng chiếm tỷ lệ tương đối cao, cụ thể: năm 2015 là 24%, năm 2016 là 34%, năm 2017 là 26%, năm 2018 là 34% và năm 2019 là 31%. Những nguyên nhân lý giải cho những sai sót có thể là do kế toán ở các công ty còn hạn chế về mặt chuyên môn, chưa nắm vững các nguyên tắc kế toán hoặc trình độ công nghệ thông tin hạn chế khi sử dụng các phần mềm hoặc do nhầm lẫn tính toán. Lỗi sai sót do tính toán dẫn đến số liệu lợi nhuận sau thuế TNDN chênh lệch dưới 1.000.000 đồng (tác giả cho rằng đây là sai sót không trọng yếu) khá ít nhưng

lại có xu hướng tăng từ 1 năm 2015 lên 4 năm 2019. Bên cạnh đó, lỗi doanh nghiệp công bố lợi nhuận cao hơn cũng là một trong các cách “làm đẹp” BCTC phổ biến của các đơn vị. Tuy nhiên, doanh nghiệp công bố lợi nhuận thấp hơn số liệu kiểm toán cũng có thể xuất phát từ động cơ riêng của ban điều hành, chẳng hạn như muốn giá cổ phiếu xuống thấp để mua vào, sau đó khi công bố lợi nhuận chính thức sau kiểm toán thì lại bán ra với mức giá cao hơn.

Trường hợp sai sót do các công ty xây lắp báo cáo lợi nhuận thấp hơn số liệu kiểm toán:

**Bảng 2. 7:** Quy mô sai sót lợi nhuận, trường hợp các công ty xây lắp niêm yết báo cáo lợi nhuận thấp hơn số liệu sau kiểm toán

(ĐVT: Triệu đồng)

| Chỉ tiêu                  | 2015   | 2016   | 2017   | 2018  | 2019  |
|---------------------------|--------|--------|--------|-------|-------|
| Median lợi nhuận sai sót  | 228    | 357    | 382    | 300   | 169   |
| Minimum lợi nhuận sai sót | 4      | 0      | 0      | 0     | 0     |
| Maximum lợi nhuận sai sót | 43.761 | 15.265 | 50.446 | 2.560 | 5.816 |
| Số lượng công ty          | 26     | 40     | 32     | 41    | 36    |

(Nguồn: Tác giả thống kê)

Bảng 2.7 trình bày quy mô sai sót lợi nhuận trong trường hợp các công ty xây lắp niêm yết báo cáo lợi nhuận thấp hơn lợi nhuận kiểm toán. Theo đó, mặc dù số lượng các doanh nghiệp báo cáo lợi nhuận thấp hơn số liệu kiểm toán giao động đều trong năm nhưng tổng số lợi nhuận sai sót có xu hướng giảm từ 67.301 triệu đồng năm 2015 xuống 40.397 triệu đồng năm 2019. Điều này chứng tỏ các doanh nghiệp đã có sự tính toán chính xác hơn, gần tiệm cận với các chuẩn mực, quy định và số liệu của kiểm toán.

Năm 2018, ghi nhận tổng mức lợi nhuận sai sót thấp nhất giai đoạn 2015-2019 là 2.560 triệu đồng và tổng mức lợi nhuận sai sót cao nhất là 50.446 triệu đồng. Trường hợp có sự sai sót về lợi nhuận lớn nhất từ công ty CTCP Xây

dụng FLC Faros (mã chứng khoán ROS). Theo đó, lợi nhuận sau thuế sau kiểm toán là 470.140 triệu đồng, tăng hơn 50.000 triệu đồng so với lợi nhuận sau thuế trên BCTC hợp nhất năm 2017 mà công ty tự lập. Cụ thể, sự thay đổi này từ chỉ tiêu lợi nhuận khác được ghi nhận âm gần 1 tỷ đồng, trong khi trên BCTC kiểm toán năm 2017, kiểm toán viên điều chỉnh thành dương 49,5 tỷ đồng làm cho lợi nhuận sau thuế được điều chỉnh tăng tương ứng.

Trường hợp sai sót do các công ty xây lắp báo cáo lợi nhuận cao hơn số liệu kiểm toán:

**Bảng 2. 8:** Quy mô sai sót lợi nhuận, trường hợp các công ty xây lắp niêm yết báo cáo lợi nhuận cao hơn số liệu sau kiểm toán

(ĐVT: Triệu đồng)

| Chỉ tiêu                  | 2015     | 2016     | 2017     | 2018     | 2019     |
|---------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Tổng lợi nhuận sai sót    | -144.379 | -297.516 | -128.914 | -243.937 | -250.176 |
| Median lợi nhuận sai sót  | -648     | -777     | -549     | -408     | -470     |
| Minimum lợi nhuận sai sót | -69.769  | -65.433  | -30.531  | -104.312 | -16.340  |
| Maximum lợi nhuận sai sót | 0        | 0        | 0        | -1       | 0        |
| Số lượng công ty          | 50       | 49       | 58       | 56       | 49       |

(Nguồn: Tác giả thống kê)

Đối với công ty báo cáo lợi nhuận cao hơn số liệu sau kiểm toán ghi nhận các năm số liệu cao tương đối. So với thời điểm ghi nhận năm 2015, tổng lợi nhuận sai sót là -144.379 triệu đồng, năm 2019 ghi nhận tổng số tiền sai sót gần gấp 2 lần là -250.176 triệu đồng. Năm 2016 ghi nhận tổng số tiền sai sót nhiều nhất với -297.516 triệu đồng.

Diễn hình nghiên cứu tại Tổng công ty cổ phần xây lắp dầu khí Việt Nam (PVX) thuộc tập đoàn dầu khí Việt Nam cho thấy, số tiền sai sót cao nhất năm 2018 là 104.312 triệu đồng. Qua đó, chênh lệch lợi nhuận sau kiểm toán giảm 65.433 triệu đồng so với BCTC ban đầu là 157.156 triệu đồng. Theo báo cáo

giải trình của PVX năm 2018, sự thay đổi về lợi nhuận từ báo cáo hợp nhất này là do sự thay đổi của các báo cáo công ty con, dẫn đến việc Báo cáo hợp nhất sau kiểm toán đã đánh giá lại một số khoản mục như dự phòng phải thu khó đòi, lợi nhuận chưa thực hiện, các khoản đầu tư tài chính của một số đơn vị thành viên Tổng công ty. Tuy nhiên, sự thay đổi này chưa phải là mức cao nhất. Năm 2019, PVX lỗ lũy kế khoảng 3.559,9 tỷ, nợ phải trả ngắn hạn khoảng 731,4 tỷ vượt quá tài sản ngắn hạn. PVX chính thức bị hủy niêm yết ngày 6/9/2020 do ba năm liên tiếp từ 2017-2019 ghi nhận lỗ.

Nguyên nhân khách quan dẫn đến sự sai sót tại các đơn vị xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán nói riêng và các doanh nghiệp nói chung có thể do khối lượng, áp lực công việc hoặc trình độ người làm kế toán hạn chế; hoặc nhầm lẫn trong tính toán; hoặc bỏ sót các nghiệp vụ kinh tế phát sinh; hoặc hiểu sai, hiểu nhầm và áp dụng nhầm các chuẩn mực kế toán; hoặc không tuân thủ các quy định và chuẩn mực kế toán. Những nguyên nhân này có thể dẫn tới chỉ số lợi nhuận trong BCTC thấp hơn hoặc cao hơn so với số liệu đã được kiểm toán. Theo như nghiên cứu các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam từ năm 2015-2019, số lượng các công ty có sai sót thay đổi giữa các năm. Bảng 2.6 sẽ tổng hợp các sai sót dẫn tới thay đổi lợi nhuận thấp hoặc cao hơn số liệu kiểm toán.

Qua nghiên cứu từ Bảng 2.7 và 2.8 cho thấy số liệu trước và sau kiểm toán vẫn có sự thay đổi và chênh lệch đáng kể. Một số sai sót có thể được nhận diện và lý giải như sau:

**Thứ nhất**, sai sót do lỗi tính toán hoặc bỏ sót các giao dịch.

Thực tế, các doanh nghiệp hiện nay hầu hết sử dụng các phần mềm máy tính trong việc ghi nhận, hạch toán và lập BCTC. Do đó, việc sai sót do lỗi tính toán là việc rất ít xảy ra, tối đa là 4 sai sót do lỗi tính toán ghi nhận năm 2019 trong giai đoạn 5 năm nghiên cứu. Theo như khảo sát đánh giá của Ban Giám đốc hay kế toán tại công ty xây lắp niêm yết đánh giá “Đồng ý” hoặc “Rất đồng

ý” lần lượt là 27% và 8% về việc công ty trang bị hệ thống công nghệ thông tin đồng bộ phục vụ tốt cho công tác kế toán, đảm bảo tính chính xác của số liệu.

Tuy nhiên, ngoài lỗi do tính toán cơ học đã được tối thiểu hóa do sự hỗ trợ từ phần mềm kế toán thì vẫn tồn tại lỗi bỏ sót giao dịch. Theo phiếu khảo sát 72 công ty xây lắp cho thấy tồn tại 12,5% (9/72 doanh nghiệp) ghi nhận các lỗi do bỏ sót giao dịch. Khi tiến hành phỏng vấn sâu 3/5 kế toán trưởng cho rằng đặc thù là đơn vị xây lắp, công ty thường tổ chức cán bộ kế toán ở dưới công trình vừa làm thống kê vừa làm kế toán bao gồm thu thập, phân loại, đóng chứng từ, tổng hợp chi phí và nộp chứng từ để hạch toán kế toán tập trung tại phòng kế toán công ty, do đó, việc bảo quản tài liệu là không đảm bảo. Bên cạnh đó, khối lượng công việc tại các công trình lớn nên việc bỏ sót giao dịch là điều không tránh khỏi, tuy nhiên đó thường là các khoản giao dịch giá trị thấp. 2/5 chuyên gia cho rằng lỗi vô ý xảy ra do sự bất cẩn của nhân viên kế toán và thiếu sự rà soát kiểm tra trong đơn vị, tuy nhiên đó thường là các giao dịch với giá trị nhỏ và rất ít khi xảy ra. Các kế toán từ chối cho rằng việc bỏ sót giao dịch là hành động cố ý, giá trị các giao dịch này thường nhỏ và việc này rất ít khi lặp lại tại doanh nghiệp.

**Thứ hai**, sai sót do công tác đánh giá và tính toán các khoản dự phòng không phù hợp. Cụ thể hóa ở một số khoản dự phòng như sau:

– **Dự phòng phải thu khó đòi**

Việc nhận diện và ghi nhận khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi được các doanh nghiệp thực hiện dựa vào Thông tư 89/2013/TT-BTC ngày 28/06/2013 sửa đổi bổ sung Thông tư 228/2009/TT-BTC. Từ số liệu BCTC các doanh nghiệp, tác giả tập trung khảo sát và phỏng vấn sâu kế toán doanh nghiệp về phương pháp ghi nhận dự phòng nợ phải thu khó đòi.

Kết quả khảo sát cho thấy, các công ty xây lắp đã quan tâm đến khoản này (60/72 doanh nghiệp, chiếm 83,3%) được hỏi đều trả lời có biết về việc trích lập dự phòng theo quy định hiện hành nhưng mức độ áp dụng quy định, nhận diện, xử lý và công bố thông tin khác nhau. 64/72 công ty xây lắp (89%

doanh nghiệp) được khảo sát theo dõi chi tiết công nợ qua phần mềm kế toán và chỉ 11,1% theo dõi qua sổ sách.

Theo khảo sát, số doanh nghiệp trích lập dự phòng theo quy định đã phân loại khoản nợ theo thời gian, tỷ lệ trích lập, phương pháp trích lập và công bố thông tin chiếm tỷ lệ 58,3%, điển hình như tại Công ty cổ phần Sông Đà 9, Tổng công ty Thăng Long- CTCP, Công ty cổ phần đầu tư và xây dựng HUD1, Công ty cổ phần Thống Nhất, Công ty cổ phần xây dựng số 1 Hà Nội, Công ty cổ phần Hacisco... Các doanh nghiệp còn lại đưa ra mức trích lập dự phòng dựa trên quyết định của công ty đánh giá cho từng trường hợp cụ thể. Việc trích lập dự phòng dựa vào khả năng thu hồi nợ được 19/72 tiến hành, chiếm 26,4%. Trong số lượng các doanh nghiệp khảo sát chỉ có 11 doanh nghiệp (chiếm 15,3%) lập dự phòng theo sự tính toán và đánh giá của doanh nghiệp về khả năng thu hồi nợ khó đòi.

Theo kết quả khảo sát, cá biệt có những doanh nghiệp không trích lập dự phòng mức tổn thất có thể xảy ra dù tuổi nợ quá hạn (trên 3 năm) theo quy định. Trong khi đó, các lý do doanh nghiệp không lập dự phòng, đưa ra lý do là vì tin tưởng vào uy tín của khách hàng (9/12, chiếm 75%), 3/12 doanh nghiệp đưa ra lý do không trích lập dự phòng vì đây là khách hàng thường xuyên nên không trích. Thực tế với tỷ lệ cao các doanh nghiệp trích lập dự phòng theo tuổi nợ nhưng vẫn ghi nhận những doanh nghiệp không thực hiện mặc dù đã quá thời gian thanh toán trong nhiều năm. Điển hình như tại Công ty cổ phần Vinaconex 39, khoản Phải thu khách hàng và ứng cho các tổ đội thi công và một số nhà cung cấp lần lượt là 43,1 tỷ đồng và 63 tỷ đồng. Các khoản nợ phải thu này đã quá hạn thanh toán từ nhiều năm trước và đối tượng khách hàng đang trong thời gian khó khăn, có khả năng ảnh hưởng đến tính hoạt động liên tục. Tuy nhiên, Công ty cổ phần Vinaconex 39 chưa thực hiện bất kỳ dự phòng nào và phản ánh trên BCTC hợp nhất 2019 liên quan đến khoản phải thu khó đòi này. Nếu tiến hành trích lập dự phòng ở mức tối đa, kết quả kinh doanh hợp nhất năm 2019 sẽ giảm số tiền tương đương là 106,1 tỷ đồng. Hơn thế nữa, cũng có tình

trạng doanh nghiệp cố tình không trích lập dự phòng, khiến cho chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế của doanh nghiệp không phản ánh thực tế. Cụ thể, tại Công ty cổ phần Sông Đà 4 thuộc Tổng công ty Sông Đà, theo báo cáo giải trình năm 2019, chỉ tiêu lợi nhuận trước và sau kiểm toán chênh lệch 4.321.532.548 đồng (từ 10.829.669.333 đồng trước kiểm toán giảm còn 6.508.536.875 đồng sau kiểm toán), chênh lệch xấp xỉ 40%. Nguyên nhân chính xuất phát từ việc công ty đã không trích lập đầy đủ dự phòng phải thu khó đòi 2,6 tỷ đồng khiến cho kết quả lợi nhuận sau thuế TNDN đã tăng cao hơn thực tế.

Bên cạnh đó, thực tế tại một số doanh nghiệp có tình trạng lập dự phòng mà không có cơ sở đánh giá. Tại BCTC đã được kiểm toán năm 2019 của Tổng công ty cổ phần xây lắp dầu khí Việt Nam, kiểm toán viên đã từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán với khoản dự phòng đã trích lập cho khoản vay 200 tỷ là 124,4 tỷ đồng. Đây là khoản vay mà PVX cho Công ty cổ phần khách sạn Lam Kinh để hỗ trợ vốn sản xuất kinh doanh. Kiểm toán từ chối không đưa ra ý kiến do không thể thu thập được các bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc các thủ tục kiểm toán thay thế liên quan đến giá trị có thể thu hồi của khoản phải thu này.

Ngoài ra, thực tế ghi nhận tại nhiều doanh nghiệp, sau khi trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi, thì một thời gian sau lại hoàn nhập toàn bộ số tiền trên. Điều này chính tỏ kế toán doanh nghiệp chưa xem xét, đánh giá các yếu tố đầy đủ khi lập dự phòng. Việc hoàn nhập vào những năm sau cũng ảnh hưởng tới sự đúng kỳ của BCTC.

#### **– Dự phòng bảo hành công trình xây lắp**

Trên thực tế khi các doanh nghiệp bàn giao công trình cho chủ đầu tư đều thực hiện bảo hành công trình theo cam kết trong hợp đồng, tuy nhiên không phải doanh nghiệp nào cũng thực hiện trích lập theo quy định. Cụ thể, có 39/72 doanh nghiệp thực hiện trích lập dự phòng bảo hành công trình, chiếm 54,2%. Trong khi, số lượng doanh nghiệp không trích lập là 43 đơn vị, chiếm tỷ lệ 59,7%. Khi phỏng vấn sâu một số kế toán trưởng tại các doanh nghiệp có lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp cho thấy, 3/5 kế toán trưởng trích lập

dự phòng khi đã bán hoặc bàn giao trong năm được doanh nghiệp cam kết tại hợp đồng, 2/5 kế toán trưởng căn cứ trích từ chi phí phòng bảo hành công trình xây lắp trên giá trị thi công được chủ đầu tư nghiệm thu hàng năm.

Theo quy định, việc xác định giá trị trích lập dự phòng bảo hành sẽ dựa trên thực tế các công trình được chủ đầu tư nghiệm thu hàng năm hoặc khi bán hoặc bàn giao công trình trong năm được doanh nghiệp cam kết bảo hành. Tuy nhiên, theo như kết quả phỏng vấn sâu các kế toán trưởng thì thực tế ghi nhận tại công ty theo cách tính khác. Với đặc thù là công trình xây lắp nhiều hạng mục, thời gian thi công kéo dài, thời điểm trích lập dự phòng sẽ không thể theo năm tài chính. Do đó, khi công trình hoàn thành mới tiến hành trích lập dự phòng thì doanh thu được tiến hành trong thời gian dài nhưng chi phí lại ghi nhận sau đó nên không đảm bảo quy tắc phù hợp.

Cá biệt có những doanh nghiệp ghi nhận mức trích lập dự phòng cao là 10% trên tổng giá trị công trình, vi phạm mức tối đa 5% quy định. Điển hình như tại Bản kê tài khoản 352- Trích lập phí bảo hành các công trình của Công ty cổ phần xây dựng số 1 Hà Nội cho thấy mức trích lập năm 2015 là 10% như: công trình BTMV- cọc cừ, BTMV- Nhà phụ trợ- HĐ 68, Phần hoàn thiện 28 tầng LQTTL...

**Thứ ba**, Các doanh nghiệp xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán không lập dự phòng đầy đủ. Có hai nguyên nhân chính là sự không đồng nhất quan điểm giữa cơ quan Thuế và chuẩn mực kế toán khiến doanh nghiệp lập BCTC theo hướng chấp nhận của cơ quan Thuế và doanh nghiệp có quan điểm riêng dẫn tới không trích lập dự phòng.

Nguyên nhân thứ nhất là do cơ quan Thuế chỉ chấp nhận các khoản chi phí đã thực tế phát sinh thay vì các khoản dự phòng chưa chắc đã và sẽ phát sinh theo hướng dẫn tại Thông tư 48/2019/TT-BTC hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng tại doanh nghiệp. Điều này là khiến nhiều doanh nghiệp lập BCTC

theo hướng cơ quan Thuế chấp nhận mà bỏ qua trích lập dự phòng đầy đủ cho các khoản phải thu khó đòi và cả các rủi ro do đầu tư tài chính mang lại...

Nguyên nhân thứ hai khiến doanh nghiệp bỏ qua trích lập dự phòng là sẽ khiến doanh nghiệp che giấu đi các khoản chi phí liên quan mà doanh nghiệp lẽ ra phải ghi nhận. Đặc biệt đối với các công ty xây lắp với rất nhiều các khoản dự phòng tiềm tàng rủi ro có giá trị lớn sẽ ảnh hưởng đáng kể đến kết quả hoạt động kinh doanh nếu các chi phí có liên quan không được trích lập theo đúng quy định. Thực tế cho thấy nhiều doanh nghiệp không trích lập dự phòng có thể ghi nhận các khoản lãi trên BCTC, nhưng nếu ghi nhận đúng theo nguyên tắc kế toán có thể không có lãi, thậm trí là lỗ. Điển hình như tại Công ty Cổ phần đầu tư và xây dựng 492, theo BCTC năm 2019, doanh nghiệp hiện không trích lập khoản dự phòng phải thu khó đòi là 13,1 tỷ đồng. Điều này ảnh hưởng tới chỉ tiêu Chi phí quản lý doanh nghiệp đang ghi nhận thiếu số tiền tương ứng, đồng thời chỉ tiêu Lợi nhuận sau thuế sẽ phải là -18,1 tỷ đồng thay vì -5,1 tỷ đồng như doanh nghiệp đang ghi nhận.

Tuy nhiên, trên thực tế, các doanh nghiệp ngoài việc dựa vào hướng dẫn tại Thông tư 48/2019/TT-BTC về mức trích lập các khoản phải thu khó đòi quá hạn thanh toán mà còn dựa vào quan điểm đánh giá của doanh nghiệp về khoản nợ. Ví dụ như trường hợp Công ty cổ phần CK-LM Sông Đà- Tổng công ty Sông Đà, mặc dù công ty có khoản nợ quá hạn thanh toán đã trên 3 năm từ Công ty cổ phần thủy điện Sử Pán và Công ty đầu tư và phát triển điện Tây Bắc là 58 tỷ năm 2018 và 17 tỷ năm 2019. Công ty đã không trích lập dự phòng các khoản thu khó đòi này dẫn tới các chỉ tiêu “Dự phải thu ngắn hạn khó đòi” và “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” tại 31/12/2019 giảm 58 tỷ VND. Cá biệt có những khoản nợ quá hạn trên 5 năm nhưng một số doanh nghiệp như Công ty cổ phần Sông Đà 10, Công ty cổ phần Vinaconex 21... cũng không thực hiện trích lập dự phòng. Khi tiến hành phỏng vấn sâu kế toán trưởng được biết nguyên nhân do bỏ sót.

**Thứ tư,** Các công ty xây lắp có xu hướng không trích lập Dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn và Dự phòng tổn thất máy móc thi công. Theo số liệu BCTC của công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán trong 5 năm (2015-2019) nhận thấy các doanh nghiệp chủ yếu ghi nhận khoản Dự phòng nợ phải thu khó đòi và Dự phòng bảo hành công trình xây lắp. Trong khi đó, chưa có doanh nghiệp nào ghi nhận các khoản dự phòng sau:

– **Dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn**

Các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán đều chưa nhận diện, xử lý và công bố thông tin đến khoản dự phòng này. Theo khảo sát các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán cho thấy 100% đơn vị (72 doanh nghiệp) được khảo sát chưa quan tâm tới việc ghi nhận, xử lý và trích lập khoản dự phòng này. Điều này có thể xuất phát từ việc các doanh nghiệp chưa nhận thức rõ thế nào được gọi là hợp đồng có rủi ro lớn. Theo đó chỉ 43,1% doanh nghiệp nhận thức đúng hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng trong đó có những chi phí không thể tránh được buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế thu về từ hợp đồng đó; 13/72 doanh nghiệp (18,1%) cho rằng đó là hợp đồng chiếm tỷ lệ 10% tổng doanh thu; 15/72 doanh nghiệp (20,8%) nhận định đó là hợp đồng chiếm tỷ lệ 15% tổng doanh thu; 13/72 doanh nghiệp (18,1%) nhận định đó là hợp đồng chiếm tỷ lệ 20% tổng doanh thu; và 0% có quan điểm khác. Tác giả cũng nghiên cứu việc thực hiện một số hợp đồng xây dựng của Tổng công ty cổ phần xuất nhập khẩu và xây dựng Việt Nam (Vinaconex), Tổng công ty 319 Bộ Quốc Phòng, Công ty cổ phần LICOGI 166... đang trong quá trình thực hiện một số công trình xây dựng nhưng do thầu phụ hạn chế năng lực dẫn tới kéo dài tiến độ thực hiện, tiềm ẩn rủi ro phát sinh thêm nhiều chi phí so với dự toán ban đầu, thậm chí thua lỗ. Tuy nhiên, tới thời điểm nghiên cứu các doanh nghiệp vẫn chưa xem xét nhằm xác định số liệu dự phòng rủi ro đầy đủ.

Nguyên nhân khác dẫn đến việc không lập dự phòng cho hợp đồng rủi ro lớn xuất phát từ việc 45/72 doanh nghiệp (62,5%) cho rằng cơ quan thuế sẽ

không chấp nhận số liệu. Bên cạnh đó, do các quy định chưa được hướng dẫn rõ ràng, 22/72 doanh nghiệp (30,6%) khi khảo sát cho rằng khó áp dụng khi lập dự phòng. Cụ thể, trong Chuẩn mực VAS 18 đề cập đến dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn nhưng chưa có hướng dẫn cụ thể trong khi Thông tư 34/2011/TT-BTC sửa đổi bổ sung Thông tư 228/2009/TT-BTC chỉ hướng dẫn về phương pháp lập dự phòng bảo hành hàng hóa, công trình xây lắp. Việc chưa có những quy định hướng dẫn đầy đủ, chi tiết về khoản dự phòng hợp đồng rủi ro lớn gây khó khăn cho các doanh nghiệp khi áp dụng vào thực tiễn. 5/67 doanh nghiệp (6,9%) cho rằng việc lập dự phòng này không cần thiết do khó khăn trong việc hạch toán, bóc tách tỷ lệ doanh thu và kê khai theo hướng dẫn thuế.

– **Đối với khoản tổn thất TSCĐ**

Cơ sở xác định khoản tổn thất TSCĐ được xem xét dựa trên đánh giá của kế toán về các loại máy móc thi công mà giá trị thu hồi nhỏ hơn giá trị còn lại. Việc xem xét này còn dựa trên các thông tin phi tài chính khác như: các hợp đồng tương lai có thể sử dụng các máy móc thiết bị đó; sự biến động của giá cả máy móc thi công; các máy móc thiết bị tiên tiến mới... Tuy nhiên, qua khảo sát cho thấy 100% các doanh nghiệp không quan tâm đến lập dự phòng tổn thất tài sản cố định mặc dù đặc thù công ty xây lắp lại gắn liền với những tổn thất tài sản cố định như: tài sản, máy móc thiết bị để ngoài trời bị hư hỏng, mất cắp hoặc máy móc thiết bị đặc chủng, lỗi thời không dùng được cho các công trình khác...

Khi phỏng vấn sâu, 2/5 kế toán trưởng cho rằng không lập dự phòng tổn thất tài sản cố định do Chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện chưa ban hành Chuẩn mực về tổn thất tài sản, trong khi các chuẩn mực có liên quan như Tài sản cố định hữu hình và Tài sản cố định vô hình cũng không đề cập tới vấn đề này. Hiện tại, chuẩn mực kế toán Việt Nam chỉ quy định các khoản tổn thất chỉ được ghi nhận khi thanh lý, nhượng bán bị lỗi và đưa vào mục chi phí khác. Thực tiễn, cách ghi nhận này sẽ không phản ánh chính xác các khoản lỗ vào năm tài

chính thực tế diễn ra và vì thế tính trình bày công bố thông tin vào các năm thực tế diễn ra tổn thất cũng không được thực hiện đủ.

Khi được phỏng vấn sâu, 3/5 kế toán trưởng cho thấy thực trạng các doanh nghiệp cho rằng chỉ cần trích khấu hao tài sản cố định hàng năm đầy đủ là đáp ứng yêu cầu quản lý ghi nhận tài sản. Trên thực tế, việc hàng năm trích khấu hao không phản ánh đủ về tổn thất hay sự suy giảm giá trị của tài sản cố định. Điển hình, hệ thống ván khuôn đúc cầu của Tổng công ty Thăng Long-CTCP đầu tư 26 tỷ đồng dự kiến sử dụng thi công cầu Nhật Tân- Hà nội. Tuy nhiên, thiết kế cầu Nhật Tân sau đó phải thay đổi do vị trí gần sân bay quốc tế Nội Bài phải khống chế chiều cao tối đa nên công nghệ ván khuôn đúc không phù hợp. Cho tới năm 2017, hệ thống này gần như không được sử dụng vì công nghệ đã lỗi thời và doanh nghiệp không có kế hoạch sử dụng vào một công trình nào khác. Trong suốt quá trình quản lý, kế toán của công ty không có bất cứ động thái nào ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin về vấn đề này. Ngoài ra, khi phỏng vấn sâu tại một số công ty xây lắp như Công ty cổ phần LICOGI 166, Công ty cổ phần Sông Đà Hà Nội, Công ty cổ phần xây dựng số 9 (Vinaconex 9)... cho thấy tình trạng các doanh nghiệp mua máy móc thi công đặc chủng nhưng chỉ phù hợp cho một số công trình, không có tính phổ biến, giá trị cao nhưng không khai thác được hết giá trị sử dụng, tuy nhiên trong suốt quá trình các doanh nghiệp trên cũng không ghi nhận các dự phòng tổn thất tài sản trên đầy đủ.

Thực tế việc không trích lập dự phòng hợp đồng rủi ro lớn hoặc tổn thất tài sản cố định sẽ dẫn tới việc phản ánh sai lệch kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Qua khảo sát cho thấy có 56/72 doanh nghiệp (chiếm 77,8%) sẽ phản ánh thiếu trung thực “sức khỏe tài chính” của doanh nghiệp, chỉ 16 doanh nghiệp còn lại (chiếm 22,2%) cho rằng không ảnh hưởng tới tình hình tài chính của doanh nghiệp.

**Thứ năm,** Các công ty xây lắp trích lập dự phòng không đúng quy định do hiểu nhầm hoặc áp dụng nhầm quy định, chuẩn mực kế toán, không cập nhật những quy định mới. Cụ thể:

– **Dự phòng bảo hành công trình xây lắp**

Một số doanh nghiệp còn nhầm lẫn giữa quy định của Nhà nước về việc chủ đầu tư giữ lại 3-5% giá trị công trình làm bảo hành thanh toán. Điều này khác với quy định ghi nhận dự phòng bảo hành công trình xây lắp tối đa là 5% giá trị công trình do nhà thầu tiến hành trích lập. Việc trích lập dự phòng do các nhà thầu ghi nhận, dựa trên đánh giá kỹ thuật và tính an toàn của từng công trình. Một số công ty sẽ lập dự phòng dựa trên đặc điểm công trình và kinh nghiệm thực tế như công ty Coteccons ghi nhận dự phòng là 0,3-1% giá trị công trình. Tuy nhiên, thông thường các công ty trích lập từ 3-5% giá trị công trình xây lắp theo cơ học, khoản dự phòng sẽ được hoàn nhập vào tương lai, làm đầy giá trị thu nhập khác và lợi nhuận trong những năm sau. Sự nhầm lẫn cũng dẫn tới việc, trong trường hợp chủ đầu tư giữ lại 4% giá trị hợp đồng để bảo hành về mặt thanh toán thì một số doanh nghiệp sẽ trích lập mức dự phòng là 4%, dẫn tới việc lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp không phản ánh đúng bản chất.

Ngoài ra, khi phỏng vấn sâu kế toán tại một số đơn vị có tình trạng trích lập dự phòng không dựa trên đánh giá yếu tố kỹ thuật công trình hoặc quy định về trích lập mà được sử dụng làm công cụ điều chỉnh lãi/lỗ. Ví dụ, năm 2015 Công ty cổ phần Sông Đà 11 trích lập dự phòng các công trình từ những năm trước. Khi phỏng vấn được biết năm 2015 doanh nghiệp ghi nhận lãi cao, do đó tiến hành trích lập và phân bổ cho các năm trước để giảm lãi. Điều này không chỉ ảnh hưởng đến tính minh bạch của BCTC của doanh nghiệp, mà còn ảnh hưởng tới tính chính xác thông tin tài chính đến các cổ đông và các bên liên quan.

– **Dự phòng tổn thất đầu tư vào công ty liên kết**

Theo quy định mới nhất tại Thông tư 48/2019/TT-BTC ngày 8 tháng 8 năm 2019 do Bộ Tài chính thay thế Thông tư 228/2019/TT-BTC không còn

quy định về trường hợp lỗ theo kế hoạch đã được xác định trong phương án kinh doanh trước khi đầu tư. Do đó, các công ty sẽ phải trích lập dự phòng với khoản lỗ khi đầu tư vào công ty liên kết theo quy định mới và ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ. Quy định mới đã làm ảnh hưởng đáng kể đến báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ của các đơn vị. Ví dụ như tại khoản mục dự phòng đầu tư vào công ty liên kết của Công ty cổ phần xây dựng Coteccons năm 2019 tăng hơn 69 tỷ đồng so với năm 2018 do áp dụng Thông tư mới.

Bên cạnh đó, cũng ghi nhận trường hợp một số doanh nghiệp đầu tư liên doanh, liên kết hoặc ủy thác nhưng không lập dự phòng với các khoản tổn thất. Năm 2011, Công ty cổ phần xây dựng dân dụng công nghiệp PVV (công ty con của Công ty Vinaconex 39) đã đầu tư nhà máy sản xuất gỗ ván ép thông qua việc mua lại nhà máy chế biến ván ép tại xã Yên Phú, huyện Yên Mô- Tỉnh Ninh Bình với tổng mức đầu tư 17.620 triệu đồng. Đến thời điểm hiện tại nhà máy đã ngưng hoạt động, tổng chi phí đầu tư của dự án phát sinh là hơn 12 tỷ đồng. Chưa có biên bản làm việc cụ thể giữa hai bên về việc triển khai hoặc hoàn trả số tiền đã ứng trước và không thể xác định khả năng thu hồi liên quan đến khoản tổn thất đầu tư. Tuy nhiên, đến thời điểm lập BCTC 2019, Công ty cổ phần xây dựng dân dụng công nghiệp PVV không trích lập bất kỳ khoản dự phòng nào liên quan đến các đối tượng của dự án nói trên.

Tóm lại, qua 5 sai sót đã được nhận diện nêu trên, việc sai sót từ lỗi tính toán hay do áp dụng nhầm chuẩn mực đều dẫn tới lợi nhuận bị tăng hoặc giảm hơn so với thực tế. Tuy nhiên, không thể loại trừ các sai sót xuất phát từ các lỗi cố ý điều chỉnh hoặc làm đẹp BCTC. Theo nghiên cứu của Nguyễn Công Phương (2018), “dựa vào cách đo lường tương đối gán cho hành vi có thể xảy ra gian lận khi công ty báo cáo lợi nhuận, tài sản (số liệu trước kiểm toán) cao hơn thực tế (số liệu sau kiểm toán). Dựa vào động cơ và thủ thuật gian lận, các nhà nghiên cứu cho rằng, động cơ gian lận đi kèm với thủ thuật thổi phồng lợi nhuận như tăng doanh thu, giảm chi phí; tăng giá trị tài sản; che giấu nợ; che giấu thông tin cung cấp trong BCTC...”. Qua thống kê có thể thấy, việc doanh

ng nghiệp đưa ra số liệu lợi nhuận thấp hơn so với kiểm toán có xu hướng giảm trong 5 năm (2015-2019) và lợi nhuận cao hơn (được xem là gian lận) có xu hướng tăng. Những số liệu này báo động về mức độ sai sót BCTC theo hướng có chủ động từ phía doanh nghiệp đặt ra yêu cầu về các biện pháp ngăn chặn, hạn chế sai sót của các công ty xây lắp.

**Thứ sáu,** Các công ty xây lắp có tình trạng sau một thời gian trích lập dự phòng lại hoàn nhập toàn bộ số tiền đó, điều này phản ánh các doanh nghiệp chưa hiểu rõ, đánh giá đúng khoản dự phòng và chỉ trích lập theo cơ học. Cụ thể xảy ra tại một số khoản dự phòng sau:

– **Dự phòng bảo hành công trình xây lắp**

Theo khảo sát tại Công ty cổ phần xây dựng Hà Nội 1, Công ty cổ phần Sông Đà 11... cho thấy các doanh nghiệp đều hoàn nhập khoản bảo hành công trình xây lắp như Công trình Terumo, BTMV- Trạm Điện... mà không đánh giá, khảo sát mức độ tổn thất và rủi ro liên quan đến khoản dự phòng bảo hành này. Việc trích lập dự phòng trong một thời gian làm tăng chi phí giữa các kỳ, sau đó lại hoàn nhập 100% dự phòng dẫn đến phản ánh không đúng dòng tiền diễn ra trong năm tài chính.

– **Dự phòng nợ phải thu khó đòi**

Kết quả khảo sát cho thấy 37/72 doanh nghiệp (51,4%) sau một thời gian trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi thì hoàn nhập toàn bộ nợ phải thu. Điển hình tại Công ty cổ phần xây dựng số 5 (Vinaconex 5) hoàn nhập khoản dự phòng phải thu tại công trình Trung tâm hội nghị Quốc gia, Nhà máy xi măng Sông Danh Quảng Bình... Điều này phản ánh kế toán doanh nghiệp chưa ước tính sát hoặc thiếu cơ sở ước tính khi lập khoản dự phòng.

*2.1.1.2. Xử lý sai sót tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*

Theo Theo Đoạn 22 Chuẩn mực kế toán 29 về các yêu cầu khi tiến hành xử lý các sai sót: “Sai sót có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày và thuyết minh các khoản mục trên BCTC. BCTC được coi là không

phù hợp với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán nếu chúng có các sai sót trọng yếu hoặc các sai sót không trọng yếu nhưng có ý trình bày tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh hay các luồng tiền theo một hướng khác”.

Kết quả phỏng vấn sâu kế toán các công ty nhận thấy như sau:

Với những sai sót của kỳ hiện tại, 100% các doanh nghiệp sửa chữa sai sót trước khi công bố BCTC và số liệu này các doanh nghiệp sẽ không chi tiết cụ thể ở mục thuyết minh.

Với những sai sót phát hiện ở kỳ trước, doanh nghiệp sẽ tiến hành điều chỉnh BCTC. Theo kết quả khảo sát, 80,5% các doanh nghiệp được khảo sát đã xử lý sai sót theo đúng chuẩn mực và quy định. Cụ thể:

- Với sai sót không trọng yếu, của các năm trước được phát hiện sau khi BCTC của năm trước đã công bố thì được sửa chữa bằng cách điều chỉnh phi hồi tố vào sổ sách kế toán và BCTC năm hiện tại.
- Với sai sót trọng yếu phát sinh trong các năm trước được phát hiện sau khi BCTC của năm trước đã công bố phải được sửa chữa theo phương pháp điều chỉnh hồi tố có ảnh hưởng đến Bảng cân đối kế toán năm trước và năm nay hoặc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của các năm trước. Khi tiến hành điều chỉnh số dư đầu năm do sai sót trên BCTC, các công ty xây lắp cũng đồng thời điều chỉnh trên các Tài khoản ở Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết và ghi giải thích rõ lý do, nguyên nhân dẫn tới việc điều chỉnh.

Bên cạnh đó, khi phỏng vấn sâu kế toán cho thấy có tình trạng doanh nghiệp xử lý sai sót kỳ trước theo cách thức sửa trực tiếp vào hệ thống sổ sách và BCTC.

#### *2.1.1.3. Công bố các sai sót tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*

BCTC cung cấp thông tin cho nhà đầu tư để ra quyết định kịp đầu tư thời và hợp lý. Thông tin sai sót có thể dẫn đến quyết định đầu tư vào những hoạt động, những doanh nghiệp không sinh lời hoặc ở một kịch bản xấu hơn có thể dẫn tới thua lỗ. Sai sót hay sai phạm BCTC là một chủ đề có tính thời sự trên

thị trường chứng khoán trong thời gian qua. Mục tiêu chủ yếu của sai phạm BCTC là đánh lừa nhà đầu tư thông qua việc công bố BCTC không phản ánh đúng tình trạng tài chính của công ty. Thực tế tại Việt Nam, việc theo dõi các thông tin công bố sai sót hoặc gian lận khá rời rạc và không được một cơ quan chuyên trách nào theo dõi có tính thường xuyên và hệ thống. Do đó, tình trạng sai sót hoặc sai phạm có xảy ra nhưng doanh nghiệp không công bố hoặc công bố không đầy đủ.

80,5% doanh nghiệp công bố thông tin đầy đủ về các sai sót và tiến hành thuyết minh đầy đủ thông tin theo Chuẩn mực kế toán 29 bao gồm:

- Bản chất của sai sót thuộc các kỳ trước
- Khoản điều chỉnh đối với mỗi kỳ trước trong báo cáo tài chính:
  - + Từng khoản mục trên BCTC bị ảnh hưởng;
  - + Chỉ số lãi trên cổ phiếu nếu doanh nghiệp áp dụng Chuẩn mực kế toán “Lãi trên cổ phiếu”
- Giá trị điều chỉnh vào đầu kỳ của kỳ lấy số liệu so sánh được trình bày trên BCTC.
- Nếu không thực hiện được điều chỉnh hồi tố đối với một kỳ cụ thể trong quá khứ, cần trình bày lý do, mô tả cách thức và thời gian sửa chữa sai sót.

Phỏng vấn sâu kế toán cho thấy 1/5 kế toán trưởng cho rằng có tình trạng xử lý sai sót kỳ trước theo cách thức sửa trực tiếp vào hệ thống sổ sách và BCTC và không tiến hành thuyết minh và công bố thông tin.

### **2.2.2. Thực trạng công tác nhận diện, xử lý và công bố thông tin về thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

#### *2.2.2.1. Thực trạng công tác nhận diện thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*

**Thứ nhất**, theo kết quả phiếu khảo sát hiện có tình trạng 12/72 doanh nghiệp (chiếm khoảng 17%) nhầm lẫn giữa thay đổi chính sách kế toán và thay

đổi ước tính kế toán, trong đó 9/72 doanh nghiệp cho rằng thay đổi UTKT do áp dụng chính sách mới, 3/72 doanh nghiệp khảo sát cho rằng thay đổi UTKT theo quy định của pháp luật hoặc của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán. Theo đó, thay đổi chính sách kế toán chỉ xảy ra khi có sự thay đổi theo quy định của pháp luật hoặc của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán; hoặc sự thay đổi là cần thiết dẫn tới báo cáo được cung cấp tin cậy hơn về ảnh hưởng của các giao dịch và sự kiện đối với báo cáo tài chính. Thay đổi ước tính kế toán chỉ khi căn cứ thực hiện ước tính có thay đổi hoặc do có thêm thông tin hay kinh nghiệm mới.

**Thứ hai**, một số doanh nghiệp thay đổi ước tính kế toán không phải do có kinh nghiệm mới hoặc thông tin mới mà nhằm chỉnh lỗi/lỗi trong năm tài chính. Theo đó, các doanh nghiệp sẽ bắt đầu ghi nhận doanh thu trong năm tài chính có lợi nhuận cao nhằm giảm thiểu số thuế phải nộp như trường hợp xảy ra tại Công ty cổ phần Sông Đà 11 (bắt đầu lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp do năm 2015 phát sinh lãi cao mà không dựa vào yếu tố kỹ thuật công trình). Thực tế thời điểm xác định, tính toán và ghi nhận các ước tính kế toán hoặc thay đổi đều được tiến hành vào cuối kỳ, đây cũng là thời điểm doanh nghiệp áp lực với việc “làm đẹp” BCTC. Doanh nghiệp có thể tăng/giảm chi phí theo như ước muốn chủ quan của mình để có được mức lợi nhuận kỳ vọng.

**Thứ ba**, qua khảo sát số liệu các doanh nghiệp xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán trong thời gian 5 năm từ năm 2015-2019 cho thấy, số liệu lập dự phòng có sự thay đổi đáng kể trước và sau kiểm toán. Các nguyên nhân xuất phát từ việc doanh nghiệp không tập hợp đủ số liệu làm căn cứ lập dự phòng, hoặc vì quan điểm quản lý mà lập dự phòng cao hơn hoặc thấp hơn thực tế. Cụ thể như sau:

**Bảng 2. 9:** Các khoản dự phòng từ dữ liệu trước và sau kiểm toán

| <b>Báo cáo tài chính<br/>trước và sau Báo<br/>cáo kiểm toán</b> | <b>2015</b> |             |              | <b>2016</b> |             |              | <b>2017</b> |             |              | <b>2018</b> |             |              | <b>2019</b> |             |              |
|-----------------------------------------------------------------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------|
|                                                                 | Cao<br>hơn  | Thấp<br>hơn | Không<br>đổi | Cao<br>hơn  | Thấp<br>hơn | Không<br>đổi | Cao<br>hơn  | Thấp<br>hơn | Không<br>đổi | Cao<br>hơn  | Thấp<br>hơn | Không<br>đổi | Cao<br>hơn  | Thấp<br>hơn | Không<br>đổi |
| 1. Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh                     | 2           | 6           | 100          | 4           | 3           | 112          | 4           | 2           | 117          | 3           | 1           | 118          | 4           | 1           | 113          |
| 2. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi                           | 32          | 15          | 61           | 33          | 8           | 80           | 35          | 15          | 73           | 9           | 1           | 112          | 20          | 8           | 90           |
| 3. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho                               | 10          | 6           | 92           | 10          | 3           | 108          | 3           | 2           | 118          | 2           | 2           | 118          | 6           | 1           | 111          |
| 4. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi                            | 1           | 0           | 107          | 4           | 2           | 115          | 1           | 4           | 118          | 2           | 2           | 118          | 1           | 2           | 115          |
| 5. Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn                            | 4           | 10          | 94           | 10          | 11          | 100          | 15          | 6           | 102          | 9           | 8           | 105          | 0           | 0           | 118          |
| 6. Dự phòng phải trả ngắn hạn                                   | 0           | 0           | 108          | 0           | 0           | 121          | 0           | 0           | 123          | 0           | 0           | 122          | 0           | 0           | 118          |
| 7. Dự phòng phải trả dài hạn                                    | 0           | 0           | 108          | 0           | 0           | 121          | 0           | 0           | 123          | 0           | 0           | 122          |             |             | 118          |
| <b>Tổng số công ty</b>                                          | <b>108</b>  |             |              | <b>119</b>  |             |              | <b>123</b>  |             |              | <b>122</b>  |             |              | <b>118</b>  |             |              |

*(Nguồn: tác giả tổng hợp)*

Qua Bảng 2.9 cho thấy xu hướng các khoản dự phòng bao gồm: *Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh; Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi; Dự phòng giảm giá hàng tồn kho; Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi; Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn; Dự phòng phải trả dài hạn* mà doanh nghiệp công bố so với số liệu kiểm toán kết luận ra từ năm 2015-2019 có xu hướng giảm dần. Số lượng các công ty xây lắp niêm yết có sự chênh lệch số liệu dự phòng so với kiểm toán không thay đổi chiếm 92%, số lượng doanh nghiệp ghi cao hơn so với số liệu kiểm toán chiếm 5%, số liệu ghi thấp hơn số liệu kiểm toán chiếm 3%. Trong đó, số dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi chiếm số lượng nhiều hơn cả, với tổng giá trị dự phòng ghi nhận cao hơn số liệu báo cáo kiểm toán trong 5 năm là 1.158.485.467.189 đồng. Đây cũng là giá trị thay đổi cao nhất trong các khoản dự phòng đã nghiên cứu từ dữ liệu BCTC trước và sau kiểm toán của các công ty xây lắp niêm yết trong 5 năm 2015-2019.

Do đó, các UTKT được lập trên sự không chắc chắn, chủ yếu dựa vào xét đoán của Ban Giám đốc, kế toán về các sự kiện đã phát sinh hoặc có thể UTKT được sử dụng như công cụ hữu hiệu để thay đổi các khoản mục tương ứng như doanh thu, chi phí, tài sản... trên BCTC. Các cách thức thay đổi UTKT có thể được các doanh nghiệp thực hiện để làm giảm lợi nhuận có thể thông qua việc che giấu doanh thu hoặc tăng các khoản chi phí “có vẻ hợp lý” và hợp lệ trong năm. Việc áp dụng các ước tính kế toán như: chi phí trả trước, các khoản dự phòng, chi phí trích trước hay khấu hao tài sản cố định là cách thức mà các doanh nghiệp hướng tới khi muốn tăng chi phí. Ngoài ra, tính khấu hao cho tài sản cố định nhiều hơn thực tế hoặc không nhất quán giữa các năm cũng là công cụ điều chỉnh tăng hoặc giảm chi phí thực phát sinh.

#### *2.2.2.2. Xử lý các thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*

Tại các công ty xây lắp, các khoản dự phòng phát sinh đều được theo dõi và đối chiếu ở các bộ phận khác nhau để làm cơ sở lập. Ví dụ như các khoản dự phòng như: Dự phòng bảo hành công trình xây lắp do bộ phận kỹ thuật của

công ty theo dõi, phản ánh thông tin tới kế toán và lập dự phòng căn cứ vào tỷ lệ bảo hành trên hợp đồng kinh tế giữa công ty xây lắp với chủ đầu tư (Công ty cổ phần LICOGI 166, Công ty cổ phần xây dựng số 1 Hà Nội). Do đó, nếu có thay đổi ước tính kế toán do thông tin mới hoặc kinh nghiệm mới thì thông tin đối chiếu sẽ được kiểm tra chéo và phối hợp giữa các bộ phận với nhau.

Đối với các công ty xây lắp được khảo sát cho thấy 100% các doanh nghiệp sử dụng hệ thống tài khoản theo Thông tư 200/2014/TT-BTC, do đó, các khoản thay đổi ước tính kế toán như dự phòng hay thay đổi khấu hao đều được phản ánh theo hệ thống tài khoản này. Cụ thể:

– **Đối với khoản Dự phòng bảo hành công trình xây lắp**

Qua khảo sát cho thấy các doanh nghiệp có trích lập bảo hành công trình xây lắp đều phản ánh qua tài khoản 352 tổng hợp và mở thêm tài khoản cấp 3, 4 theo dõi chi tiết cho từng công trình, từng đối tượng (Công ty cổ phần Sông Đà 10; Công ty cổ phần LICOGI 16). Theo kết quả phỏng vấn, 100% tại các công ty xây lắp, với khoản dự phòng bảo hành công trình xây lắp đều được các doanh nghiệp đánh giá việc ảnh hưởng tới Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ hiện tại và/hoặc tương lai (nếu có).

– **Đối với Dự phòng nợ phải thu khó đòi**

Kết quả cho thấy 64/72 các công ty xây lắp đều theo dõi nợ phải thu khó đòi trên phần mềm kế toán (88,9%) và sổ sách kế toán (16,7%). Việc phản ánh nợ phải thu khó đòi đều được ghi nhận vào TK 2293 và đánh giá vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm hiện tại.

Bên cạnh đó, qua khảo sát 72 công ty nhận thấy rằng, vẫn tồn tại tỷ lệ các công ty nhầm lẫn giữa xử lý thay đổi ước tính kế toán và sai sót là 15,3% (11/72 doanh nghiệp), nhầm lẫn giữa thay đổi chính sách kế toán và thay đổi ước tính kế toán là 20,8% (15/72 doanh nghiệp). Chính những nhầm lẫn này dẫn tới việc xử lý các thay đổi ước tính bị ghi nhận sai. Các thay đổi ước tính kế toán sẽ được áp dụng phi hồi tố (vì về bản chất thay đổi ước tính không phải là sai sót) và ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ có

thay đổi (nếu thay đổi chỉ ảnh hưởng đến kỳ hiện tại); hoặc của kỳ có thay đổi và các kỳ sau đó (nếu thay đổi ảnh hưởng đến các kỳ này). Khi khó xác định một thay đổi là thay đổi chính sách kế toán hay thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi này được coi là thay đổi ước tính kế toán.

#### *2.2.2.3. Công bố thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*

Theo đó, 100% doanh nghiệp được khảo sát, các thay đổi ước tính kế toán đều được trình bày trên hệ thống BCTC của doanh nghiệp (Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Thuyết minh). Tuy nhiên, khi ghi nhận các khoản thay đổi ước tính kế toán đặc biệt với các khoản dự phòng, các công ty xây lắp chỉ dừng lại ở việc đưa ra cơ sở của việc ghi nhận, xác định giá trị, phương pháp dựa trên các văn bản hiện hành (Thông tư 34/2011/TT-BTC ngày 28/4/2011 sửa đổi bổ sung Thông tư 228/2009/TT-BTC...) mà thiếu đi những đánh giá riêng trong tình hình thực tế của doanh nghiệp đó. Ví dụ, có những công trình theo quy định phải lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp là 5% nhưng do những thông tin mới (biến động về mặt địa chất, môi trường ảnh hưởng tới công trình...) có thể dẫn tới mức dự phòng này phải cao hơn. Những thay đổi này đều được chuẩn mực chấp nhận nhưng phần lớn các doanh nghiệp đều không thuyết minh mà chấp nhận theo mức chung đã được hướng dẫn.

Ngoài việc chi tiết các khoản mục dự phòng trên BCTC thông qua các bảng mã, các công ty xây lắp còn phản ánh các khoản dự phòng thông qua Thuyết minh BCTC của doanh nghiệp gồm: nguyên nhân phát sinh, cơ sở lập, phương pháp lập, tỷ lệ lập, phương pháp hạch toán... Ví dụ như tại Công ty cổ phần xây dựng số 5 (Vinaconex 5), Công ty cổ phần Sông Đà 10; Tổng công ty xây dựng công trình giao thông 1 (Cienco1)... trong thuyết minh đều thể hiện các khoản dự phòng lập theo Thông tư 48/2019/TT-BTC của Bộ Tài chính, thay thế Thông tư 228/2009/TT-BTC.

## **2.3. Đánh giá thực trạng xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

### **2.3.1. Kết quả đạt được**

Hệ thống chuẩn mực kế toán và khung pháp lý về kế toán đang dần hoàn thiện đáp ứng những nhu cầu về phát triển và hội nhập của Việt Nam. Bộ Tài chính sau nhiều lần nghiên cứu, sửa đổi, bổ sung, ban hành các chuẩn mực kế toán, dần tiệm cận với chuẩn mực kế toán Quốc tế và phù hợp với thực tế tại Việt Nam. Chuẩn mực kế toán 29 về thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót, đã hướng dẫn về cách nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót tại BCTC doanh nghiệp. Các hướng dẫn trong chuẩn mực đã giúp các doanh nghiệp nhận biết từng loại sai sót, đưa ra hướng xử lý với các sai sót trọng yếu và không trọng yếu trong từng tình huống và trình bày thông tin trên BCTC.

Bên cạnh Chuẩn mực kế toán 29 hướng dẫn về các thay đổi ước tính kế toán, hệ thống chuẩn mực còn có Chuẩn mực kế toán 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”, và các văn bản quy phạm pháp luật như: Thông tư 48/2019/TT-BTC, hướng dẫn về việc trích lập và các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, công trình xây dựng tại doanh nghiệp, bãi bỏ Thông tư 228/2009/TT-BTC ngày 07 tháng 12 năm 2009, Thông tư 34/2011/TT-BTC, Thông tư 89/2013/TT-BTC. Hệ thống chế độ kế toán về các khoản dự phòng hiện nay đã có những quy định và hướng dẫn khá rõ ràng về: Thời điểm lập dự phòng; Phạm vi ghi nhận; Điều kiện ghi nhận; Phương pháp xác định giá trị và phương pháp kế toán các khoản dự phòng. Việc đưa ra các quy định rõ ràng, từng bước giúp cho các doanh nghiệp ghi nhận các ước tính một cách đầy đủ, có hệ thống, tránh tình trạng lợi dụng các khoản dự phòng như một công cụ điều chỉnh các chỉ tiêu trong báo cáo tài chính.

Về góc độ thực tiễn từ các doanh nghiệp nghiên cứu, có thể tổng hợp một số kết quả đạt được như sau:

**+ Về nhận diện, xử lý và công bố thông tin sai sót**

Với các sai sót do lỗi tính toán, hầu hết các công ty xây lắp nói riêng và các doanh nghiệp nói chung đã loại bỏ được lỗi này nhờ có sự trợ giúp của phần mềm kế toán. Với các lỗi bỏ sót giao dịch do sự bất cẩn của nhân viên kế toán cũng dần được loại bỏ, hoặc trường hợp xảy ra rất ít và với giá trị bỏ sót nhỏ. Điều này thể hiện sự soát xét, kiểm soát và theo dõi các giao dịch rất chặt chẽ nhằm hạn chế các rủi ro có thể xảy ra.

Phần lớn các công ty xây lắp khảo sát đã xem xét và ghi nhận đầy đủ nội dung các khoản dự phòng tiêu biểu và thực phát sinh tại đơn vị như: dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng bảo hành công trình xây lắp.

Đối với các sai sót nếu được phát hiện sau khi phát hành báo cáo cũng từng bước được các công ty xử lý đúng quy định và công bố đầy đủ.

**+ Về nhận diện, xử lý và công bố thông tin thay đổi ước tính kế toán**

Phần lớn các doanh nghiệp xây lắp niêm yết nghiên cứu đã nhận diện và phân biệt rõ giữa thay đổi chính sách kế toán và thay đổi ước tính kế toán.

Các ước tính kế toán từng bước xác định hoặc dựa trên các cơ sở tính toán khoa học và được thay đổi dựa trên kinh nghiệm mới hoặc thông tin mới thay vì chỉ căn cứ theo quan điểm của nhà quản lý.

Việc nhận diện đúng các thay đổi ước tính kế toán đã ảnh hưởng đến phương pháp xử lý đúng đắn đối với các khoản thay đổi ước tính và thực hiện công bố thông tin đầy đủ.

### **2.3.2. Hạn chế**

Các hoạt động kinh tế tài chính phát sinh ngày càng đa dạng cùng với đó là các quy định về kế toán ngày càng phức tạp, do đó, việc các doanh nghiệp gặp phải những tồn tại trong nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán là điều khó tránh khỏi. Tuy nhiên, có thể đánh giá chung về những tồn tại như sau:

– **Tồn tại trong xử lý (nhận diện, xử lý và công bố) thông tin về sai sót:**

*Thứ nhất*, việc nhận diện, phát hiện các sai sót ở một số doanh nghiệp còn thụ động. Với việc ứng dụng công nghệ thông tin, những sai sót do lỗi tính toán thường không nhiều nhưng những sai sót do lỗi áp dụng sai, nhầm các quy định về kế toán ngày càng phổ biến hơn. Những sai sót này thì khó phát hiện hơn và các doanh nghiệp khá thụ động trong việc phát hiện.

*Thứ hai*, nhiều doanh nghiệp chưa phân loại sai sót một cách phù hợp để lựa chọn áp dụng phương pháp xử lý tương thích. Các sai sót kế toán thường được xử lý theo cùng một phương pháp là điều chỉnh trực tiếp vào sổ kế toán kỳ phát hiện ra sai sót.

*Thứ ba*, vẫn còn tình trạng chênh lệch chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế rõ rệt giữa BCTC trước và sau kiểm toán. Theo đó, sự chênh lệch này xuất phát từ việc thiếu thận trọng hoặc đưa ra ước tính thiếu cơ sở hoặc từ quan điểm chủ quan của doanh nghiệp, làm ảnh hưởng đến tính chính xác và trung thực của BCTC.

*Thứ tư*, các doanh nghiệp còn nhầm lẫn giữa thông tin kế toán và thông tin sử dụng vì mục đích thuế hoặc theo cơ chế tài chính. Theo đó, phần lớn các doanh nghiệp hướng tới việc phục vụ mục đích thuế mà bỏ qua các khoản dự phòng hay ước tính kế toán, làm ảnh hưởng tới tính trung thực, tin cậy của thông tin BCTC.

*Thứ năm*, việc công bố và thuyết minh về sai sót trong kế toán còn hạn chế dẫn đến làm giảm tính minh bạch và khả năng so sánh của thông tin kế toán. Đa số các doanh nghiệp thuyết minh đầy đủ về các sai sót trên các BCTC nhưng còn tồn tại một số doanh nghiệp (23,6%) sửa số liệu sai sót trực tiếp vào sổ sách mà không công bố thông tin.

Xuất phát từ tình trạng trên, việc phân loại và xử lý các sai sót cần phải được thực hiện một cách triệt để trên cơ sở các quy định của luật và chuẩn mực kế toán hiện hành. Yêu cầu của việc xử lý sai sót kế toán là phải công khai, minh bạch và nhất quán, đảm bảo người sử dụng thông tin kế toán hiểu đúng

bản chất và ảnh hưởng của sai sót đến số liệu trên BCTC của doanh nghiệp. Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 29, để xử lý sai sót, kế toán cần xem xét mức độ ảnh hưởng của sai sót và phân biệt các loại sai sót.

– **Tồn tại trong xử lý (nhận diện, xử lý và công bố) thông tin về thay đổi ước tính kế toán**

*Thứ nhất*, việc nhận diện các ước tính kế toán ở nhiều doanh nghiệp còn hạn chế. Các doanh nghiệp chủ yếu quan tâm đến các ước tính kế toán “truyền thống”. Các ước tính kế toán mới được đề cập trong các chuẩn mực kế toán hầu như chưa được xem xét nhận diện như: ước tính liên quan đến các khoản dự phòng phải trả; các ước tính liên quan đến thuế thu nhập hoãn lại; liên quan đến giá trị hợp lý.... Ngoài ra, một số công ty xây lắp còn nhầm lẫn giữa thay đổi ước tính kế toán và thay đổi chính sách kế toán. Hạn chế này dẫn đến khi nhận diện vấn đề, áp dụng các nguyên tắc và quy trình xử lý còn chưa phù hợp.

*Thứ hai*, đối với các ước tính kế toán “truyền thống”, nhiều doanh nghiệp chủ yếu căn cứ vào các quy định của cơ chế tài chính hoặc các quy định tính thuế để áp dụng, dẫn tới các ước tính này không đảm bảo tính khách quan, trung thực nhìn từ góc độ cung cấp thông tin phục vụ cho mục đích chung. Các nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp xây lắp chưa có thói quen sử dụng các công cụ ước tính phức tạp như: mô hình dự báo xác suất, áp dụng các phương pháp dòng tiền, sử dụng các thông tin từ thị trường, các dịch vụ tư vấn tài chính, định giá tài sản...

*Thứ ba*, còn tồn tại một số trường hợp công ty xây lắp thay đổi ước tính kế toán dựa trên kinh nghiệm hoặc thông tin quá khứ thuần túy; không xem xét tác động của các yếu tố khác thuộc bối cảnh cụ thể; không áp dụng các mô hình tính toán phù hợp. Cá biệt, một số doanh nghiệp đưa ra các ước tính nhằm điều chỉnh chỉ tiêu lợi nhuận trong BCTC doanh nghiệp vào cuối năm.

*Thứ tư*, trong việc trình bày công bố về thay đổi ước tính kế toán, các doanh nghiệp chỉ đưa ra cơ sở ghi nhận, xác định giá trị, phương pháp... mà thiếu đi đánh giá riêng trong tình hình thực tế của doanh nghiệp.

### 2.3.3. Nguyên nhân của hạn chế

#### – Hạn chế các chuẩn mực, quy định pháp luật sai sót:

*Thứ nhất*, hệ thống chuẩn mực nói chung và chuẩn mực sai sót còn sử dụng từ ngữ trừu tượng, mang tính khái quát, gây khó khăn cho người thực hiện kế toán.

*Thứ hai*, tình trạng sai sót BCTC cũng có nguyên nhân là các biện pháp chế tài còn yếu. Hiện nay, với tình trạng chênh lệch trước và sau kiểm toán chưa có biện pháp xử lý nào. Với tình trạng thao túng BCTC mới chỉ dừng lại ở xử lý vi phạm hành chính theo hai Nghị định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực chứng khoán và kế toán dẫn tới thực tế thiếu đi tính răn đe với các doanh nghiệp sai phạm.

#### – Hạn chế các chuẩn mực, quy định pháp luật với ước tính kế toán:

*Thứ nhất*, hệ thống chuẩn mực nói chung và chuẩn mực về ước tính kế toán hay thay đổi ước tính kế toán còn sử dụng từ ngữ trừu tượng, mang tính khái quát, gây khó khăn cho người thực hiện kế toán.

*Thứ hai*, hiện nay, các quy định về ghi nhận và xác định các khoản dự phòng nói chung vẫn chịu ảnh hưởng của cơ chế tài chính và chính sách Thuế của Nhà nước. Với quan điểm Thuế sẽ chấp nhận các khoản chi phí đã thực tế phát sinh trong khi các khoản dự phòng có thể là các khoản chưa thực tế phát sinh hay phát sinh trong tương lai. Theo đó, mục tiêu các doanh nghiệp là lập báo cáo được cơ quan Thuế chấp nhận số thuế phải đóng nên đã loại trừ các khoản dự phòng khi lập BCTC. Điều này dẫn tới thông tin kế toán không được phản ánh đầy đủ, trung thực, đúng bản chất các khoản ước tính dự phòng và tình hình hoạt động của doanh nghiệp. Đây cũng là một điểm hạn chế ảnh hưởng đến tiến trình hoàn thiện chuẩn mực kế toán theo thông lệ quốc tế. Vì hiện nay, theo hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế, việc xác định các ước tính làm cơ sở dự phòng không phụ thuộc nhiều vào chính sách thuế và chính sách tài chính.

*Thứ ba*, việc xác định các ước tính kế toán tại các công ty xây lắp nói riêng và các doanh nghiệp Việt Nam nói chung thường dựa vào những điều

kiện không chắc chắn hoặc kinh nghiệm mà thiếu đi các phương pháp xác định có căn cứ khoa học. Các phương pháp áp dụng tính ước tính chỉ dừng lại ở phương pháp và mô hình ước tính đơn giản mà thiếu đi thông tin so sánh từ giá thị trường (market price), phương pháp dự báo trong tương lai... với số lượng dữ liệu và cách thức phân tích phức tạp. Hơn nữa, Việt Nam hiện nay các hoạt động kinh tế mặc dù đã ghi nhận nhiều sự phát triển vượt bậc nhưng thiếu tính đa dạng, do đó, không có giá thị trường để so sánh khi lập các ước tính.

*Thứ tư*, việc tuyệt đối hóa nguyên tắc giá gốc trong đánh giá và đo lường các khoản mục cũng là một điểm yếu trong việc xác định và ghi nhận các ước tính kế toán. Sử dụng giá gốc đo lường có ưu điểm là đảm bảo tính tin cậy, dễ hiểu, dễ áp dụng. Bên cạnh ưu điểm này, giá gốc không phản ánh tốt giá trị dự phòng cũng như sự biến động tài chính của doanh nghiệp. Cụ thể tại Việt Nam, các doanh nghiệp sẽ lập dự phòng theo cách dập khuôn: trong trường hợp tài sản hoặc nợ phải trả thấp hơn giá gốc, doanh nghiệp sẽ tự động lập dự phòng cho khoản đánh giá thấp này thay vì so sánh với giá thị trường hoặc các phương pháp tính toán khoa học khác để lập.

*Thứ năm*, mặc dù hệ thống chuẩn mực kế toán và kiểm toán Việt Nam đã dần tiệm cận với Chuẩn mực quốc tế nhưng vẫn còn thiếu nhiều chuẩn mực và những quy định, hướng dẫn mang tính đồng bộ và cụ thể từ cơ quan chức năng. Do đó, không chỉ riêng kế toán viên, kiểm toán viên mà các nhà quản lý cũng gặp khó khăn trong việc nhận diện, xử lý và công bố các giá trị các ước tính kế toán của doanh nghiệp. Ví dụ, Việt Nam hiện còn thiếu Chuẩn mực kế toán về tổn thất tài sản vốn rất quan trọng với các công ty xây lắp trong việc áp dụng cho các tài sản hữu hình, vô hình; bất động sản đầu tư theo giá gốc; tài sản đánh giá lại...

## **2.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ tuân thủ về nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót, thay đổi ước tính kế toán của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

### **2.4.1. Giả thuyết nghiên cứu**

Luận án xây dựng các giả thuyết về nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin và tiến hành kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. Các giả thuyết căn cứ vào cơ sở lý thuyết về mối quan hệ biến chứng khách quan giữa các nhân tố cũng như dựa vào thực tế tổng quan tài liệu về các công trình nghiên cứu đã thực hiện trong nước và nước ngoài. Căn cứ vào các nghiên cứu cả trong và ngoài nước, tác giả tập trung vào 9 yếu tố chính và tiến hành kiểm định trên data về các công ty xây lắp (có sai sót hoặc thay đổi ước tính kế toán) niêm yết trên thị trường chứng khoán được cung cấp bởi Vietstock. Nghiên cứu để tìm hiểu với thực trạng các công ty xây lắp tại Việt Nam thì các nhân tố như: (1) Quy mô doanh nghiệp; (2) Công ty Kiểm toán; (3) Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT; (4) Tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập; (5) Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán; (6) Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty; (7) Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị; (8) Ý kiến tư vấn của các bên độc lập; (9) Áp lực từ thuế và biến phụ thuộc là mức độ tuân thủ về nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót, thay đổi ước tính kế toán của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

***Thứ nhất***, quy mô doanh nghiệp (Company size)

Quy mô doanh nghiệp được đánh giá qua các chỉ tiêu trong BCTC như tổng nguồn vốn và tổng số lao động trong doanh nghiệp (dữ liệu nguồn Phụ lục 01). Theo nghiên cứu về lý thuyết đại diện, lý thuyết chi phí chính trị, lý thuyết chi phí sở hữu, lý thuyết tín hiệu, lý thuyết tính hợp pháp thì quy mô doanh nghiệp là một trong những nhân tố chính ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin.

Lý thuyết đại diện, sự tách bạch giữa quyền sở hữu công ty và quyền quản lý công ty và sự bất đối xứng thông tin dẫn đến chi phí đại diện. Do đó, ở các công ty có quy mô lớn đồng nghĩa với số lượng cổ đông nhiều, yêu cầu giám sát dẫn đến chi phí đại diện gia tăng. Để giảm thiểu chi phí này và nâng cao uy tín với cổ đông, các nhà quản lý có khuynh hướng tuân thủ và công bố thông tin nhiều hơn.

Lý thuyết tín hiệu giải thích rằng, các doanh nghiệp quy mô lớn việc công bố thông tin nhiều hơn là hình thức phát tín hiệu nhằm thu hút các nhà đầu tư rót vốn vào công ty.

Lý thuyết chi phí sở hữu chỉ ra rằng các doanh nghiệp có quy mô lớn sẽ có xu hướng cung cấp thông tin nhiều hơn bao gồm cả thông tin bắt buộc và thông tin tự nguyện. Đặc biệt, các công ty có mức lợi nhuận cao sẽ chủ động tiết lộ thông tin nhiều hơn đến thị trường nhằm tăng mức độ tin cậy đối và tăng tính hấp dẫn thị trường.

Nghiên cứu của Watts & Zimmerman (1978), Perez (2004) chỉ ra nhân tố quy mô, đặc biệt quy mô lớn sẽ tuân thủ các quy định liên quan đến kế toán, chuẩn mực và các quy định liên quan, đồng thời công bố thông tin đầy đủ hơn.

Bên cạnh đó, các công ty quy mô gần như là mục tiêu xem xét, giám sát chính trị nếu chúng được báo cáo lợi nhuận khổng lồ. Chi phí chính trị có thể mang hình thức can thiệp Nhà nước thông qua pháp luật, quy định, thuế... hoặc là sự trả đũa từ phía công đoàn, nhân viên. Thực tế các công ty có quy mô lớn nhằm hạn chế chi phí chính trị trong trách nhiệm pháp lý hoặc giải thích mức độ lợi nhuận của doanh nghiệp hoặc làm các tổ chức chính phủ yên tâm hơn, do đó, các doanh nghiệp sẽ có xu hướng tuân thủ và công bố thông tin nhiều hơn hoặc minh bạch hơn.

Hầu hết các nghiên cứu tại quốc tế đều đồng thuận quan điểm quy mô doanh nghiệp có ảnh hưởng đáng kể đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin. Tuy nhiên, quan điểm này chưa hẳn đúng tại các nước đang phát triển như Việt Nam, chính phủ hiện đang kêu gọi và khuyến khích các công ty lớn tham gia đầu tư, chung tay xây dựng đất nước, do đó, can thiệp Nhà nước có thể không thành hiện thực. Do đó, luận án đưa ra giả thuyết và sẽ kiểm chứng bằng phương pháp khoa học như sau:

**Giả thuyết 1:** Các công ty quy mô càng lớn thì sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán sẽ cao.

**Thứ hai,** công ty kiểm toán (Audit company)

Kiểm toán BCTC là một phần bắt buộc đối với các công ty niêm yết nhằm đảm bảo các công ty hoạt động phù hợp với các quy định pháp luật. Các kiểm toán viên sẽ đưa ra ý kiến về tính trung thực, hợp lý của các báo cáo đó dựa trên các khía cạnh trọng yếu. Kết quả kiểm toán bên cạnh là một nguồn thông tin và cơ sở để các nhà đầu tư đưa ra quyết định còn đóng vai trò rất lớn trong việc giảm thiểu chi phí đại diện từ các xung đột của nhà quản lý và các nhà đầu tư.

Tài sản lớn nhất của một công ty kiểm toán chính là nhân lực và danh tiếng. Các công ty kiểm toán đa quốc gia như Big 4 luôn thu hút được nhân lực chất lượng cao đầu quân và luôn quan tâm nhiều hơn tới danh tiếng của mình. Do đó, sản phẩm kiểm toán của các công ty này sẽ được đầu tư và chăm chút để bảo vệ danh tiếng và tính cạnh tranh giữa các công ty Big4. Các doanh nghiệp thường tuân thủ quy định kế toán cao hơn khi các BCTC được kiểm toán bởi các công ty Big4 hoặc các công ty kiểm toán sử dụng tiêu chuẩn quốc tế như chuẩn mực kiểm toán (Street & Bryant, 2000; Street & Gray, 2001).

Hoạt động kiểm toán độc lập trên thị trường giúp cho các doanh nghiệp đánh giá được tình hình hoạt động cũng như mức độ tuân thủ của doanh nghiệp với chuẩn mực kế toán và các văn bản pháp luật liên quan. Các nghiên cứu nước ngoài như Ahmed, 1996 và Giner, 1997 cho thấy mối quan hệ tích cực giữa công ty kiểm toán (Audit company) và tính tuân thủ chuẩn mực kế toán. Tuy nhiên, các nghiên cứu bằng chứng thực nghiệm đưa ra các kết quả là hỗn hợp, vì có nghiên cứu ủng hộ (Nguyễn Thị Thu Hoàn 2018) và không ủng hộ quan điểm này (Firth, 1979; McNally et al., 1982; Wallace et al., 1994). Farber (2005) đã chỉ ra sai sót xảy ra do quản trị doanh nghiệp yếu kém có mối quan hệ với việc ít sử dụng công ty kiểm toán thuộc nhóm Big4. Ở nghiên cứu này, biến công ty kiểm toán được xác định là 1 cho các công ty kiểm toán thuộc Big4, là 0 cho các công ty còn lại.

**Giả thuyết 2:** Công ty có chủ thể kiểm toán là Big4 thì sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán sẽ cao.

### **Thứ ba,** tính độc lập của Chủ tịch HĐQT

Quan điểm về việc tách biệt vai trò của Giám đốc điều hành (CEO) và Chủ tịch hội đồng quản trị được rất nhiều nước Châu Âu ủng hộ, có thể gọi đây là trường phái Châu Âu. Cụ thể, lập luận này cho rằng nhiệm vụ của Chủ tịch HĐQT và CEO là tách biệt và có thể đối lập nhau. Chủ tịch HĐQT chịu trách nhiệm điều hành HĐQT với sự giúp việc của Ban Kiểm soát (nếu có) giám sát công việc và tính hiệu quả của CEO. Nếu hai chức trên được một người kiêm nhiệm thì các thông tin đưa ra có thể không được cung cấp đầy đủ hoặc không được cung chính xác và rõ ràng tính giám sát công việc sẽ bị giảm hiệu quả và không có ai có thể kiểm soát Chủ tịch kiêm CEO của công ty.

Quan điểm trái ngược về vấn đề này lại ủng hộ sự kiêm nhiệm của Chủ tịch HĐQT và CEO. Việc kiêm nhiệm sẽ giúp đưa ra các quyết định nhanh chóng, hiệu quả hơn mà không cần qua nhiều thủ tục từ phía hội đồng quản trị. Trên thực tế quan điểm về sự kiêm nhiệm này không bị cấm theo luật doanh nghiệp Việt Nam và được ủng hộ tại Mỹ cũng như các nước Châu Á. Lý thuyết đại diện chỉ ra sự xung đột lợi ích tiềm ẩn giữa người quản lý và sở hữu công ty, do đó, một số công ty thay vì thực hiện quyền lực theo dõi và kiểm soát quản lý thì Chủ tịch HĐQT thực hiện kiêm nhiệm điều hành. Tuy rằng tình trạng này là phổ biến ở Việt Nam nhưng nguy cơ chủ tịch Hội đồng Quản trị sẽ điều hành có lợi cho mình mà không có lợi cho các cổ đông khách là hiện hữu. Cũng theo lý thuyết đại diện, sự phân tách giữa quản lý và sở hữu trong công ty lại tạo cơ hội cho các nhà quản lý hướng tới lợi ích của họ mà bỏ qua lợi ích của cổ đông theo quan điểm của Jensen & Meckling 1976.

Tác giả nghiên về quan điểm sự tách bạch giữa người quản lý và sở hữu công ty vì tính giám sát và quản lý lẫn nhau sẽ phát huy tốt tác dụng. Thành viên hội đồng quản trị sẽ giám sát chặt chẽ và từ đó yêu cầu sự tuân thủ trong xử lý thông tin nhiều hơn từ phía quản trị tới các cổ đông, các nhà đầu tư và thị trường.

**Giả thuyết 3:** Công ty có phân tách vai trò Chủ tịch HĐQT và Tổng

Giám đốc (quản lý và sở hữu công ty) sẽ có sự tuân thủ hơn trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán cao.

***Thứ tư***, tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập

Các nghiên cứu đo lường yếu tố này bằng tỷ lệ giữa số thành viên hội đồng quản trị không tham gia điều hành trên tổng số thành viên hội đồng quản trị. Theo nghiên cứu của Yanesari (2012) chỉ ra rằng nếu các thành viên hội đồng quản trị đều tham gia điều hành hoặc có người thân tham gia điều hành công ty thì khả năng cao các thông tin bị che giấu nhằm tối đa hóa lợi ích cá nhân mà bỏ qua lợi ích của các cổ đông hoặc các nhà đầu tư khác và thị trường. Luật quản trị tại các quốc gia nhằm hạn chế rủi ro tiềm ẩn này quy định phải có ít nhất 1/3 số thành viên hội đồng quản trị độc lập, không tham gia điều hành mà tham gia giám sát, kiểm tra để tránh tình trạng lạm quyền và bảo vệ cổ đông thiểu số (minor). Để tránh xung đột lợi ích qua việc thông tin mất cân bằng thì HĐQT được khuyến khích công bố thông tin nhiều hơn ra bên ngoài.

***Giả thuyết 4:*** Công ty có ít tỷ lệ thành viên HĐQT tham gia điều hành thì sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán sẽ cao.

***Thứ năm***, kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán

Lịch sử phát triển của kế toán các nước cho thấy, sự phát triển của kế toán có liên quan đến mức độ giáo dục và chuyên nghiệp của kế toán viên.

Xu (2003) cho rằng năng lực của kế toán thể hiện ở kỹ năng, trình độ của nhân viên cho phép họ hoàn thành trách nhiệm công việc của mình.

Daniel Zeghal & Mhedhbi (2006) cho rằng để tuân thủ đúng quy định về áp dụng chính sách kế toán hoặc các quy định pháp luật khác, người kế toán cần được giáo dục đầy đủ kiến thức và kinh nghiệm thực tế.

Nghiên cứu của Shima, K và Yang, D (2012), Trần Thị Thanh Hải (2015), Trần Đình Khôi Nguyên (2013) cũng cho rằng trình độ của kế toán ảnh hưởng trực tiếp tới việc tính tuân thủ trong áp dụng chuẩn mực kế toán.

Nghiên cứu ở nhiều nước cho thấy kế toán có trình độ chuyên môn như đại học càng nhiều thì khả năng áp dụng các chuẩn mực càng cao. Đây là điều

phù hợp vì những kiến thức trong quá trình đào tạo sẽ giúp kế toán viên có nhận thức tốt hơn về khoa học kế toán, có khả năng áp dụng, lựa chọn các kỹ thuật, các chính sách kế toán phù hợp tối đa hóa lợi ích của doanh nghiệp. Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán viên là nhân tố trực tiếp ảnh hưởng đến tính tuân thủ chuẩn mực kế toán.

**Giả thuyết 5:** Kế toán công ty có kinh nghiệm và trình độ chuyên môn cao sẽ có sự tuân thủ trong xử lý thông tin và thay đổi ước tính kế toán cao

**Thứ sáu,** mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty

Theo Thông tư 103/2005/TT-BTC ngày 24/11/2005 do Bộ Tài chính ban hành về Hướng dẫn tiêu chuẩn và điều kiện của phần mềm kế toán, có 5 yếu tố để đánh giá mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của doanh nghiệp bao gồm: Doanh nghiệp đã trang bị hệ thống công nghệ thông tin đồng bộ; Doanh nghiệp trang bị phần mềm kế toán; Phần mềm kế toán đảm bảo tuân thủ đúng chuẩn mực và quy định kế toán; Phần mềm kế toán đảm bảo được các yêu cầu ghi nhận, xử lý và trình bày thông tin trên BCTC; Phần mềm kế toán phải tự động xử lý và đảm bảo sự chính xác về số liệu kế toán.

**Giả thuyết 6:** Công ty mức độ ứng dụng công nghệ thông tin cao thì sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán sẽ cao.

**Thứ bảy,** mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị

Trình độ là mức độ về sự hiểu biết, kỹ năng được xác định hoặc đánh giá theo tiêu chuẩn nhất định nào đó về trình độ văn hóa và trình độ tay nghề. Còn nhận thức là một quá trình phản ánh tích cực, tự giác và sáng tạo thế giới khách quan vào bộ óc con người trên cơ sở thực tiễn, nhằm sáng tạo ra những tri thức về thế giới khách quan (Trung tâm từ điển ngôn từ, 1992).

Theo Thanh Đoàn (2008), trình độ của nhiều lãnh đạo doanh nghiệp Việt Nam hiện nay chưa đi sâu sát về tài chính, thiếu hiểu biết về kế toán dẫn đến việc nhiều doanh nghiệp không tuân thủ Chuẩn mực kế toán. Như vậy trình độ và nhận thức của nhà quản lý cũng có ảnh hưởng lớn đến việc tuân thủ quy định kế toán của doanh nghiệp trong việc áp dụng Chuẩn mực kế toán.

Page (1984), Collis & Jarvis (2000) cho rằng người chủ doanh nghiệp thường quan tâm đến việc kê khai thuế hơn là quan tâm đến tuân thủ quy định kế toán trong việc áp dụng Chuẩn mực kế toán, điều này làm ảnh hưởng đến chất lượng thông tin cung cấp trên BCTC. Tuân thủ quy định thuế luôn được ưu tiên hơn tuân thủ quy định kế toán, vì thế mà chất lượng thông tin cung cấp trên BCTC thường được lập để phục vụ mục đích thuế hơn là tuân theo quy định kế toán. Do đó, trình độ và nhận thức của nhà quản trị sẽ ảnh hưởng rất lớn tới việc doanh nghiệp có tuân thủ quy định kế toán.

**Giả thuyết 7:** Sự quan tâm và nhận thức của nhà quản trị với công tác kế toán sẽ giúp công ty có sự tuân thủ tốt trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

**Thứ tám,** ý kiến tư vấn của các bên độc lập

Ý kiến tư vấn từ các bên độc lập như: Hội kiểm toán viên hành nghề, các công ty kiểm toán, công ty tư vấn, các chuyên gia... đều sẽ hỗ trợ doanh nghiệp nâng cao nhận thức và thực hiện tốt hơn sự tuân thủ các quy định, chế độ và chuẩn mực kế toán.

**Giả thuyết 8:** Công ty tham khảo các ý kiến từ các bên độc lập như đơn vị kiểm toán, hội nghề nghiệp... sẽ sự tuân thủ tốt trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán

**Thứ chín,** áp lực từ thuế.

Thuần (2016) cho rằng áp lực thuế được khái niệm như là sức ép từ cơ quan thuế làm cho doanh nghiệp phải áp dụng các quy định thuế khi xử lý trình bày thông tin trên BCTC.

Nghiên cứu của Jackson & Jaouen (1989) cho rằng, kiểm tra thuế, thanh tra thuế có tác động đến hành vi trốn thuế và cũng có thể làm thay đổi từ hành vi tuân thủ quy định thuế từ tiêu cực sang tích cực hoặc ngược lại.

Tyler (2006), quyền lực của các cơ quan trong phạm vi phù hợp sẽ đem lại hiệu quả trong cách quản lý thuế và định hình được hành vi cá nhân hơn là kiểm soát và đưa ra các trừng phạt nặng đối với người thực thi chính sách kế

toán và chính sách thuế đồng thời áp lực thuế có ảnh hưởng rất lớn đến việc tuân thủ quy định kế toán.

Kirchler (2008) cho rằng tuân thủ thuế lệ thuộc vào tỷ lệ kiểm tra và các chính sách trừng phạt. Đối với các doanh nghiệp hiện nay, việc tuân thủ thuế là nỗ lực tối thiểu hóa nghĩa vụ thuế của họ bằng cách hướng đến việc khai báo thuế đầy đủ và nghiêm chỉnh. Vì vậy họ thường tuân thủ quy định mọi chính sách thuế hơn đối với việc tuân thủ quy định kế toán.

Theo nghiên cứu của Alm & McKee (1998), doanh nghiệp thường sợ hãi với khả năng bị bắt và bị phạt hoặc ảnh hưởng đến uy tín của doanh nghiệp, buộc họ phải tuân thủ chính sách thuế hơn là tuân thủ chính sách kế toán doanh nghiệp. Vì vậy thanh tra thuế nhằm vào mục tiêu cụ thể yêu cầu người nộp thuế nộp đúng và đủ số thuế cho Nhà nước và buộc họ quan tâm đến việc tuân thủ chính sách thuế của doanh nghiệp hơn là chính sách kế toán.

**Giả thuyết 9:** Công ty gặp áp lực từ cơ quan Thuế sẽ dẫn đến sự hạn chế trong tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

Dựa trên lý thuyết nền và các nghiên cứu trước đây, tác giả tổng hợp các nhân tố đề xuất có ảnh hưởng tới sự tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán như sau:

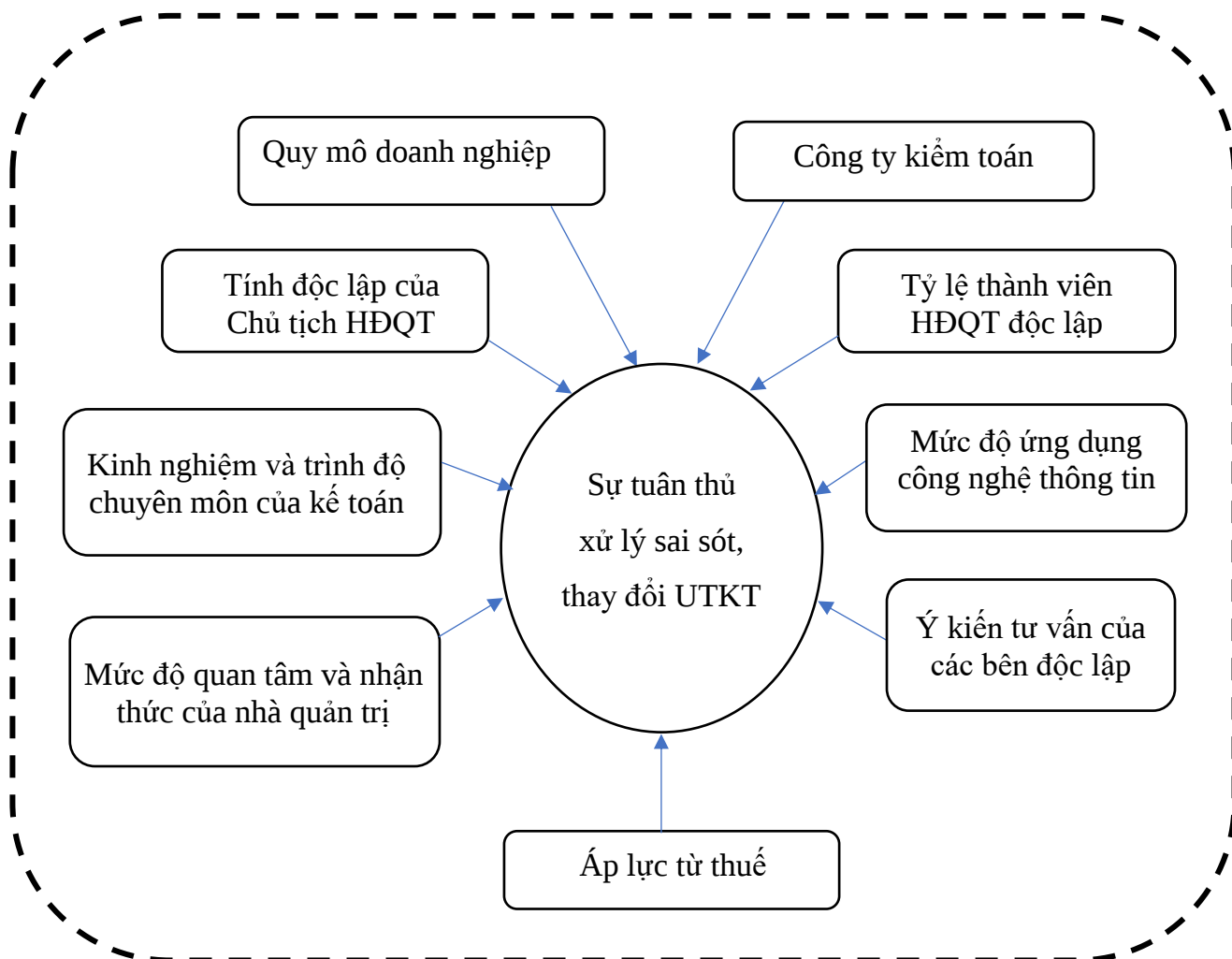
**Bảng 2. 10:** Các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến xử lý (nhận diện, xử lý, công bố)

| STT | Nhân tố ảnh hưởng                                      | Cơ sở lý thuyết                                      | Nghiên cứu liên quan                                                                                                                                              |
|-----|--------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.  | <b>Quy mô doanh nghiệp</b>                             | – Lý thuyết ủy nhiệm                                 | – Glaum & Sreet (2003)<br>– Street & Gray (2001)<br>– Watts & Zimmerman (1978)                                                                                    |
| 2.  | <b>Công ty kiểm toán</b>                               | – Lý thuyết ủy nhiệm<br>– Lý thuyết tín hiện         | – Farber (2015)                                                                                                                                                   |
| 3.  | <b>Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT</b>                  | – Lý thuyết ủy nhiệm                                 | – Agrawal và Chadha (2005)                                                                                                                                        |
| 4.  | <b>Tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập</b>      | – Lý thuyết ủy nhiệm                                 | – Yanesari (2012)                                                                                                                                                 |
| 5.  | <b>Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán</b>  | – Lý thuyết kế toán thực chứng                       | – Nguyễn Thị Thu Hoàn (2018)<br>– Trần Thị Thanh Hải (2015)<br>– Trần Đình Khôi Nguyên (2013)<br>– Shima, K và Yang, D (2012)<br>– Daniel Zeghal & Mhedhbi (2006) |
| 6.  | <b>Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty</b> |                                                      |                                                                                                                                                                   |
| 7.  | <b>Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị</b>   | – Lý thuyết kế toán thực chứng<br>– Lý thuyết tâm lý | – Thanh Đoàn (2008)<br>– Collis & Jarvis (2000)<br>– Page (1984)                                                                                                  |
| 8.  | <b>Ý kiến tư vấn của các bên độc lập</b>               | – Lý thuyết ủy nhiệm                                 |                                                                                                                                                                   |

| STT | Nhân tố ảnh hưởng | Cơ sở lý thuyết                                                                                                | Nghiên cứu liên quan                                                                                         |
|-----|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9.  | Áp lực từ thuế    | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Lý thuyết ủy nhiệm</li> <li>– Lý thuyết kế toán thực chứng</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Phạm Quốc Thuận (2016)</li> <li>– Alm &amp; Mckee (1998)</li> </ul> |

*(Nguồn: Tác giả tổng hợp)*

**Sơ đồ 2. 1:** Mô hình nghiên cứu “Các nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán”



*(Tác giả thiết kế mô hình)*

#### 2.4.2. Xây dựng mô hình nghiên cứu

Luận án sử dụng các tham số thống kê mô tả để phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Tham số thống kê theo phương pháp này gồm số tương đối, số tuyệt đối, số bình quân, độ lệch chuẩn...

Luận án sử dụng hệ số tương quan ( $r$ ) để kiểm định giả thuyết nghiên cứu tại Chương 2. Hệ số tương quan phản ánh mối quan hệ giữa hai biến. Hệ số tương quan luôn nhận các giá trị trong khoảng từ  $(-1; 1)$ . Cụ thể, hệ số tương quan bằng 1 hoặc -1 thể hiện hai biến có quan hệ chặt chẽ với nhau. Hệ số tương quan dương phản ánh hai biến có mối quan hệ thuận chiều; ngược lại hệ số

tương quan âm phản ánh mối quan hệ ngược chiều. Hệ số tương quan bằng 0 phản ánh hai biến không có mối quan hệ lẫn nhau.

Phương pháp định lượng được sử dụng để kiểm tra các mối quan hệ giữa các biến độc lập gồm: (1) Quy mô doanh nghiệp; (2) Công ty Kiểm toán; (3) Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT; (4) Tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập; (5) Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán; (6) Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty; (7) Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị; (8) Ý kiến tư vấn của các bên độc lập; (9) Áp lực từ thuế và biến phụ thuộc là mức độ tuân thủ về nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót, thay đổi ước tính kế toán của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Dựa vào sự phát triển của các giả thuyết, mô hình nghiên cứu được thiết kế như sau:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 - \beta_9 X_9 + \varepsilon$$

Như vậy, dựa vào các giả thuyết nêu trên, sự tuân thủ trong xử lý thông tin sẽ được tổng hợp qua bảo như sau:

**Bảng 2. 11:** Bảng tổng hợp một số nhân tố dự kiến ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin

|                | Nhân tố                                                                | Mã hóa   |       | Dự kiến ảnh hưởng |
|----------------|------------------------------------------------------------------------|----------|-------|-------------------|
| Biến phụ thuộc | Sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán |          | Y     | +                 |
| Biến độc lập   | Quy mô doanh nghiệp                                                    | QMDN     | $X_1$ | +                 |
|                | Công ty kiểm toán                                                      | CTKT     | $X_2$ | +                 |
|                | Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT                                         | DLCTHDQT | $X_3$ | +                 |
|                | Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập                                          | TVHDQTDL | $X_4$ | +                 |

|  | Nhân tố                                         | Mã hóa        |                | Dự kiến ảnh hưởng |
|--|-------------------------------------------------|---------------|----------------|-------------------|
|  | Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán  | KNTDKT        | X <sub>5</sub> | +                 |
|  | Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty | UDCNTT        | X <sub>6</sub> | +                 |
|  | Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị   | NQTQT         | X <sub>7</sub> | +                 |
|  | Ý kiến tư vấn của các bên độc lập               | YKTV          | X <sub>8</sub> | +                 |
|  | Áp lực từ thuế                                  | ALTT          | X <sub>9</sub> | -                 |
|  | Beta                                            | $\varepsilon$ |                |                   |

(Tác giả tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng)

### 2.4.3. Xây dựng thang đo

Cách thức xây dựng thang đo và cấp độ thang đo:

Theo Creswell (2013), có 3 cách để xây dựng:

**Thứ nhất**, sử dụng thang đo có sẵn: lấy nguyên mẫu thang đo của các nhà nghiên cứu trước sử dụng

**Thứ hai**, sử dụng thang đo có điều chỉnh phù hợp với tình hình thực tế khi nghiên cứu

**Thứ ba**, xây dựng thang đo mới hoàn toàn.

Tác giả xây dựng thang đo dựa trên cách thứ 2 là có sự nghiên cứu với thực tế ở Việt Nam từ đó có điều chỉnh cho phù hợp. Cấp độ thang đo được tác giả sử dụng Likert (1932) (quãng) 5 mức độ với 5 điểm (1- Rất không đồng ý; 2- Không đồng ý; 3- Bình thường; 4- Đồng ý; 5- Rất đồng ý). Căn cứ trên câu trả lời sẽ đánh giá được quan điểm, thái độ của người trả lời các câu hỏi nghiên cứu ảnh hưởng.

**Thang đo và mức độ tuân thủ xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán:**

(1) Thang đo quy mô doanh nghiệp (QMDN)

Căn cứ theo Nghị định 39/2018/NĐ-CP của chính phủ về tiêu chí xác định quy mô doanh nghiệp, căn cứ vào số lượng lao động đóng BHXH và tổng doanh thu hoặc nguồn vốn để xác định đó là doanh nghiệp nhỏ, vừa hoặc lớn. Đặc thù nghiên cứu các công ty xây lắp niêm yết đều là các doanh nghiệp lớn.

(2) Công ty kiểm toán (CTKT)

Tác giả sử dụng biến Dummy nhận giá trị 1 nếu công ty được kiểm toán bởi Big4 và 0 nếu kiểm toán bởi các công ty kiểm toán ngoài Big4.

(3) Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT (DLHDQT)

Tác giả sử dụng biến Dummy: Nếu có sự tách biệt giữa Chủ tịch hội đồng quản trị và giám đốc điều hành doanh nghiệp; 0: Nếu chủ tịch hội đồng quản trị kiêm nhiệm giám đốc điều hành.

(4) Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập (HDQTDL)

Bằng tổng số thành viên hội đồng quản trị không điều hành trên tổng số thành viên hội đồng quản trị.

(5) Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán (KNTDKT)

Căn cứ theo thang đo của Đặng Ngọc Hùng (2016); Trần Đình Khôi Nguyên (2011, 2013), các biến quan sát năng lực và kinh nghiệm của nhân viên như sau:

KNTDKT 1: Nhân viên kế toán được đào tạo bài bản

KNTDKT 2: Nhân viên kế toán có kinh nghiệm

KNTDKT 3: Nhân viên kế toán nắm vững các quy định về xử lý sai sót, thay đổi ước tính kế toán

KNTDKT 4: Nhân viên kế toán được bồi dưỡng, cập nhật kiến thức thường xuyên về kế toán, thuế

KNTDKT 5: Nhân viên kế toán hiểu rõ đặc điểm của đơn vị

(6) Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty (UDCNTT)

Dựa vào Thông tư 103/2005/TT-BTC ngày 24 tháng 11 năm 2005 do Bộ Tài chính ban hành về Hướng dẫn tiêu chuẩn và điều kiện của phần mềm kế toán. Theo đó có 5 biến quan sát phù hợp với nghiên cứu này:

UDCNTT 1: Doanh nghiệp đã trang bị hệ thống công nghệ thông tin đồng bộ

UDCNTT 2: Doanh nghiệp trang bị phần mềm kế toán

UDCNTT 3: Phần mềm kế toán đảm bảo tuân thủ đúng chuẩn mực và quy định kế toán

UDCNTT 4: Phần mềm kế toán đảm bảo được các yêu cầu ghi nhận, xử lý và trình bày thông tin

UDCNTT 5: Phần mềm kế toán phải tự động xử lý và đảm bảo sự chính xác về số liệu kế toán

(7) Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị (NQTQT)

Theo thang đo của Trần Quốc Thịnh (2013), tác giả xây dựng mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị với 5 biến quan sát như sau:

NQTQT 1: Nhà quản lý hiểu được tầm quan trọng của việc vận dụng chuẩn mực trong việc phát hiện, xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán

NQTQT 2: Nhà quản lý có sự am hiểu trong lĩnh vực kế toán

NQTQT 3: Nhà quản lý thường xuyên quan tâm kiểm tra, kiểm toán nội bộ các hoạt động kế toán của đơn vị

NQTQT 4: Nhà quản lý hỗ trợ nhân viên kế toán tham gia vào các lớp đào tạo và bồi dưỡng kiến thức liên quan đến chuẩn mực kế toán

NQTQT 5: Nhà quản lý thường xuyên quan tâm đến việc tổ chức, vận hành công tác kế toán tại đơn vị

(8) Ý kiến tư vấn của các bên độc lập (YKTV)

Theo nghiên cứu của Trần Đình Khôi Nguyên (2011, 2013) và Đặng Ngọc Hùng (2016), thang đo lường ảnh hưởng của ý kiến tư vấn các bên độc lập có 3 biến sau:

YKTV 1: Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến hỗ trợ tư vấn của kiểm toán độc lập.

YKTV 2: Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến tư vấn của cơ quan thuế.

YKTV 3: Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến tư vấn của tổ chức kế toán.

(9) Áp lực từ thuế

Tham khảo nghiên cứu của Phạm Quốc Thuận (2016) tác giả đề xuất 3 biến quan sát cho thang đo áp lực từ thuế:

ALTT 1: Doanh nghiệp phải chỉnh sửa số liệu theo yêu cầu cơ quan thuế

ALTT 2: Doanh nghiệp thường né tránh áp dụng chuẩn mực liên quan đến các khoản dự phòng do áp lực từ cơ quan thuế

ALTT 3: Cơ quan thuế gây áp lực đến việc xử lý, trình bày thông tin kế toán

#### 2.4.4. Đánh giá số liệu

##### 2.4.4.1. Mô tả các doanh nghiệp

**Bảng 2. 12:** Thống kê mô tả doanh nghiệp

|                           |                      | Số DN | Tỷ lệ % |
|---------------------------|----------------------|-------|---------|
| Quy mô doanh nghiệp       | SMEs                 | 8     | 11.9    |
|                           | Lớn                  | 110   | 88.1    |
| Kiểm toán bởi Big 4       | Kiểm toán ngoài Big4 | 97    | 82.2    |
|                           | Kiểm toán bởi Big4   | 21    | 17.8    |
|                           | Kiểm nhiệm           | 87    | 73.7    |
| Độc lập của chủ tịch HĐQT | Không kiểm nhiệm     | 31    | 26.3    |
|                           | Tổng                 | 118   | 100.0   |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

Qua mô tả thống kê số liệu các công ty xây lắp niêm yết từ 2015-2019, mẫu khảo sát bao gồm 118 doanh nghiệp với 110 doanh nghiệp lớn, chiếm 93,2% và 8 doanh nghiệp vừa, chiếm 6,8% trong toàn mẫu. Số lượng các công ty xây lắp niêm yết lựa chọn các đơn vị kiểm toán ngoài Big4 chiếm 82.2% với 97 đơn vị, trong khi đó chỉ 21 đơn vị lựa chọn Big4 với tỷ lệ 17,8%.

Về tính độc lập của chủ tịch HĐQT, có tới 73,7% các doanh nghiệp có chủ tịch HĐQT là kiêm nhiệm, chỉ 31 doanh nghiệp trên tổng số 118 doanh nghiệp (chiếm 26,3%) có chủ tịch HĐQT không đồng thời đảm nhiệm hai chức vụ này.

#### 2.4.4.2. Kiểm định sự tin cậy thang đo các nhân tố trong mô hình nghiên cứu

Luận án sử dụng thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha để phân tích và đánh giá sơ bộ độ tin cậy khi đo lường 5 biến quan sát. Nếu các biến có hệ số tương quan biến tổng (Corrected Item- Total Correlation) nhỏ hơn 0,3 sẽ bị loại do không đảm bảo tính tin cậy. Tiêu chuẩn chọn thang đo có độ tin cậy khi Cronbach's Alpha từ 0,6 trở lên và hệ số tương quan biến tổng phải lớn hơn 0,3.

**Bảng 2. 13:** Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán (KNTDKT)

|         | <b>Cronbach's<br/>Alpha (Hệ số <math>\alpha</math>)</b> | <b>Corrected Item-<br/>Total<br/>Correlation</b> | <b>Cronbach's<br/>Alpha if Item<br/>Deleted</b> |
|---------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| KNTDKT1 | .903                                                    | .641                                             | .905                                            |
| KNTDKT2 |                                                         | .736                                             | .886                                            |
| KNTDKT3 |                                                         | .666                                             | .902                                            |
| KNTDKT4 |                                                         | .892                                             | .850                                            |
| KNTDKT5 |                                                         | .873                                             | .855                                            |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

Bảng 2.13 Kiểm tra sự tin cậy thang đo cho nhân tố Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán (KNTDKT) cho thấy biến quan sát này đảm bảo độ tin cậy cao khi đo lường qua 5 biến quan sát (hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.903 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng và các biến từ 0.641 đến 0.892 đều lớn hơn 0.3 cho thấy các thành phần thang đo có độ tin cậy và rất tốt, các biến đều đạt yêu cầu, do đó không có biến nào bị loại). Năm nhân tố nghiên cứu bao gồm: KNTDKT 1: Nhân viên kế toán được đào tạo bài bản; KNTDKT 2: Nhân viên kế toán có kinh nghiệm; KNTDKT 3: Nhân viên kế toán nắm vững các quy định về xử lý sai sót, thay đổi ước tính kế toán; KNTDKT 4: Nhân viên kế toán được bồi dưỡng, cập nhật kiến thức thường xuyên về kế toán, thuế;

KNTDKT 5: Nhân viên kế toán hiểu rõ đặc điểm của đơn vị điều tra kết quả lớn hơn 0,3, đáp ứng yêu cầu về độ tin cậy.

**Bảng 2. 14:** Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Ứng dụng công nghệ thông tin (UDCNTT)

|         | <b>Cronbach's<br/>Alpha (Hệ số <math>\alpha</math>)</b> | <b>Corrected Item-<br/>Total<br/>Correlation</b> | <b>Cronbach's<br/>Alpha if Item<br/>Deleted</b> |
|---------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| UDCNTT1 | .869                                                    | .642                                             | .855                                            |
| UDCNTT2 |                                                         | .730                                             | .832                                            |
| UDCNTT3 |                                                         | .619                                             | .860                                            |
| UDCNTT4 |                                                         | .646                                             | .853                                            |
| UDCNTT5 |                                                         | .848                                             | .802                                            |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

Bảng 2.14 Kiểm định sự tin cậy thang đo nhân tố UDCNTT cho thấy, nhân tố UDCNTT cũng đạt sự tin cậy khi đo lường qua 5 biến quan sát (UDCNTT 1: Doanh nghiệp đã trang bị hệ thống công nghệ thông tin đồng bộ; UDCNTT 2: Doanh nghiệp trang bị phần mềm kế toán; UDCNTT 3: Phần mềm kế toán đảm bảo tuân thủ đúng chuẩn mực và quy định kế toán; UDCNTT 4: Phần mềm kế toán đảm bảo được các yêu cầu ghi nhận, xử lý và trình bày thông tin; UDCNTT 5: Phần mềm kế toán phải tự động xử lý và đảm bảo sự chính xác về số liệu kế toán), hệ số Cronbach's Alpha bằng 0,869 lớn hơn 0,6 và hệ số tương quan 5 biến tổng lần lượt là 0,642; 0,730; 0,619; 0,646; 0,848 và đều lớn hơn 0,3.

**Bảng 2. 15:** Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị (NQTQT)

|        | <b>Cronbach's<br/>Alpha (Hệ số <math>\alpha</math>)</b> | <b>Corrected Item-<br/>Total<br/>Correlation</b> | <b>Cronbach's<br/>Alpha if Item<br/>Deleted</b> |
|--------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| NQTQT1 | .812                                                    | .587                                             | .780                                            |
| NQTQT2 |                                                         | .535                                             | .795                                            |
| NQTQT3 |                                                         | .606                                             | .773                                            |
| NQTQT4 |                                                         | .603                                             | .774                                            |

|        | <b>Cronbach's<br/>Alpha (Hệ số <math>\alpha</math>)</b> | <b>Corrected Item-<br/>Total<br/>Correlation</b> | <b>Cronbach's<br/>Alpha if Item<br/>Deleted</b> |
|--------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| NQTQT5 |                                                         | .673                                             | .752                                            |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

Bảng 2.15 Kiểm tra sự tin cậy thang đo cho nhân tố NQTQT cho thấy nhân tố đạt sự tin cậy khi đo lường qua 5 biến quan sát bao gồm: NQTQT 1: Nhà quản lý hiểu được tầm quan trọng của việc vận dụng chuẩn mực trong việc phát hiện, xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán; NQTQT 2: Nhà quản lý có sự am hiểu trong lĩnh vực kế toán; NQTQT 3: Nhà quản lý thường xuyên quan tâm kiểm tra, kiểm toán nội bộ các hoạt động kế toán của đơn vị; NQTQT 4: Nhà quản lý hỗ trợ nhân viên kế toán tham gia vào các lớp đào tạo và bồi dưỡng kiến thức liên quan đến chuẩn mực kế toán; NQTQT 5: Nhà quản lý thường xuyên quan tâm đến việc tổ chức, vận hành công tác kế toán tại đơn vị. Kết quả cho thấy hệ số Cronbach's Alpha bằng 0,812 lớn hơn 0,6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0,3.

**Bảng 2. 16:** Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Ý kiến tư vấn (YKTV)

|       | <b>Cronbach's<br/>Alpha (Hệ số <math>\alpha</math>)</b> | <b>Corrected Item-<br/>Total Correlation</b> | <b>Cronbach's<br/>Alpha if Item<br/>Deleted</b> |
|-------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| YKTV1 | .936                                                    | .875                                         | .901                                            |
| YKTV2 |                                                         | .824                                         | .944                                            |
| YKTV3 |                                                         | .907                                         | .876                                            |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

Bảng 2.16 Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố YKTV cho thấy nhân tố YKTV (YKTV 1: Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến hỗ trợ tư vấn của kiểm toán độc lập; YKTV 2: Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến tư vấn của cơ quan thuế; YKTV 3: Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến tư vấn của tổ chức kế toán) cũng đạt sự tin cậy khi đo lường qua 5 biến quan sát với hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.936 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3. Có thể thấy thang đo Ý kiến tư vấn của

các bên độc lập đã đủ tin cậy và khá tốt để đo lường sự nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại BCTC doanh nghiệp của các công ty xây lắp niêm yết trong mô hình nghiên cứu.

**Bảng 2. 17:** Kiểm định sự tin cậy thang đo cho nhân tố Áp lực từ thuế (ALTT)

|       | Cronbach's Alpha | Hệ số tương quan biến tổng | Hệ số Cronbach's Alpha nếu loại biến |
|-------|------------------|----------------------------|--------------------------------------|
| ALTT1 |                  | .783                       | .780                                 |
| ALTT2 | .868             | .873                       | .697                                 |
| ALTT3 |                  | .604                       | .938                                 |

*(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)*

Nhân tố ALTT cũng đạt sự tin cậy khi đo lường qua 3 biến quan sát từ ALTT1 đến ALTT3 với hệ số Cronbach's Alpha bằng 0.868 lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng đều lớn hơn 0.3.

#### 2.4.4.3. Phân tích nhân tố

##### 2.4.4.3.1. Phân tích nhân tố cho các biến độc lập trong mô hình

Từ kết quả đánh giá độ tin cậy của thang đo, tiếp tục thực hiện phân tích nhân tố khám phá (EFA) nhằm xác định các câu hỏi đã tập trung, làm rõ các đánh giá về mức độ tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán của các công ty trong mẫu nghiên cứu chưa.

Phân tích nhân tố khám phá EFA được sử dụng để xác định giá trị hội tụ, giá trị phân biệt và thu gọn các tham số ước lượng cho các nhóm biến. Kiểm định Barlett được dùng để xem xét ma trận tương quan có phải là ma trận đơn vị hay không. Kiểm định Barlett có ý nghĩa thống kê khi Sig < 0,05, chính tỏ các biến có sự tương quan với nhau trong tổng thể. Phương pháp phân tích này chỉ được sử dụng khi hệ số KMO (Kaiser- Meyer- Olkin) có giá trị từ 0,5 trở lên.

Phân tích nhân tố với các biến quan sát của các biến độc lập chỉ ra phân tích đạt sự tin cậy với giá trị KMO = 0,732 > 0,5 và phương sai trích = 71,80% lớn hơn 50%. Có 5 nhân tố được trích với tổng phương sai trích là 71,8% > 50%, nghĩa là phần chung của các thang đo đóng góp vào việc đo lường mức

độ tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán lớn hơn phần riêng và sai số. Điều này chứng tỏ các thang đo này giải thích tốt việc đo lường mức độ tuân thủ xử lý thông tin. Về mức tải nhân tố các biến quan sát thì tất cả các biến quan sát đều mức tải nhân tố biến thiên từ 0,685 đến 0,952. Kết quả phân tích nhân tố cho các biến độc lập chỉ ra có 5 nhân tố được tạo thành giống với giả thuyết ban đầu.

**Bảng 2. 18:** Kết quả phân tích nhân tố cho các biến độc lập

|                  | Thành phần chính |        |      |      |      |
|------------------|------------------|--------|------|------|------|
|                  | 1                | 2      | 3    | 4    | 5    |
| KNTDKT4          | .931             |        |      |      |      |
| KNTDKT5          | .915             |        |      |      |      |
| KNTDKT2          | .822             |        |      |      |      |
| KNTDKT3          | .770             |        |      |      |      |
| KNTDKT1          | .755             |        |      |      |      |
| UDCNTT5          |                  | .898   |      |      |      |
| UDCNTT2          |                  | .832   |      |      |      |
| UDCNTT4          |                  | .774   |      |      |      |
| UDCNTT1          |                  | .762   |      |      |      |
| UDCNTT3          |                  | .718   |      |      |      |
| NQTQT4           |                  |        | .794 |      |      |
| NQTQT3           |                  |        | .749 |      |      |
| NQTQT5           |                  |        | .737 |      |      |
| NQTQT1           |                  |        | .688 |      |      |
| NQTQT2           |                  |        | .685 |      |      |
| YKTV3            |                  |        |      | .936 |      |
| YKTV1            |                  |        |      | .924 |      |
| YKTV2            |                  |        |      | .907 |      |
| ALTT2            |                  |        |      |      | .952 |
| ALTT1            |                  |        |      |      | .908 |
| ALTT3            |                  |        |      |      | .786 |
| KMO              |                  | 0.732  |      |      |      |
| Phương sai trích |                  | 71.80% |      |      |      |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

#### 2.4.4.3.2 Phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc

Khi thực hiện phân tích nhân tố với các biến quan sát của biến phụ thuộc Sự tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán (TT) chỉ ra các biến quan sát đảm bảo độ tin cậy để đo lường cho biến phụ thuộc TT với giá trị KMO = 0.674 lớn hơn 0.5 và phương sai trích = 69.02% lớn hơn 50%. Kết quả phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc chỉ ra có 1 nhân tố được tạo thành giống với giả thuyết ban đầu.

**Bảng 2. 19:** Kết quả phân tích nhân tố cho biến phụ thuộc

|                  | Thành phần chính |
|------------------|------------------|
|                  | 1                |
| TT3              | .875             |
| TT2              | .823             |
| TT1              | .792             |
| KMO              | 0.674            |
| Phương sai trích | 69.02%           |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

#### 2.4.4.4. Phân tích tương quan

Kết quả phân tích tương quan chỉ ra mối tương quan giữa từng cặp biến. Kết quả phân tích chỉ ra biến mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán (TT) tương quan âm với biến Áp lực từ thuế (ALTT) với hệ số tương quan bằng -0.294 và tương quan dương với các biến còn lại (hệ số tương quan đều dương). Các biến độc lập đều có tương quan với biến phụ thuộc, do vậy việc phân tích với tất các biến độc lập là phù hợp.

**Bảng 2. 20:** Ma trận hệ số tương quan

|        | TT      | KNTDKT | UDCNTT | NQTQT | YKTV   | ALTT |
|--------|---------|--------|--------|-------|--------|------|
| TT     | 1       |        |        |       |        |      |
| KNTDKT | .466**  | 1      |        |       |        |      |
| UDCNTT | .393**  | .007   | 1      |       |        |      |
| NQTQT  | .438**  | .171   | .379** | 1     |        |      |
| YKTV   | .399**  | .278** | .019   | .148  | 1      |      |
| ALTT   | -.294** | -.085  | -.035  | -.089 | -.191* | 1    |

| TT | KNTDKT | UDCNTT | NQTQT | YKTV | ALTT |
|----|--------|--------|-------|------|------|
|----|--------|--------|-------|------|------|

\*\* . Tương quan ở mức ý nghĩa 1%

\* . Tương quan ở mức ý nghĩa 5%

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

Để tìm ra ảnh hưởng của các biến lên mức độ mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán, nghiên cứu sinh tiếp tục thực hiện phân tích hồi quy.

#### 2.4.4.5. Phân tích hồi quy

Các biến độc lập được đưa và phân tích hồi quy. Kết quả phân tích chỉ ra mô hình không có đa cộng tuyến khi hệ số VIF đều nhỏ hơn 2. Do đó, việc đưa cùng lúc các biến độc lập và trong cùng một mô hình là phù hợp

**Bảng 2. 21:** Kết quả hồi quy

|            | Hệ số hồi quy |            | Hệ số beta chuẩn hóa |        |         |       |
|------------|---------------|------------|----------------------|--------|---------|-------|
|            | Hệ số beta    | Std. Error | Beta                 | t      | p-value | VIF   |
| (Constant) | 1.065         | .335       |                      | 3.184  | .002    |       |
| KNTDKT     | .229          | .053       | .283                 | 4.362  | .000    | 1.167 |
| UDCNTT     | .177          | .050       | .241                 | 3.572  | .001    | 1.268 |
| NQTQT      | .126          | .063       | .144                 | 2.010  | .047    | 1.435 |
| YKTV       | .140          | .047       | .198                 | 2.993  | .003    | 1.214 |
| ALTT       | -.131         | .054       | -.156                | -2.448 | .016    | 1.128 |
| QMDN       | .310          | .132       | .157                 | 2.341  | .021    | 1.246 |
| CTKT       | .239          | .107       | .148                 | 2.227  | .028    | 1.227 |
| DLCTHDQT   | .338          | .167       | .132                 | 2.030  | .045    | 1.176 |
| TVHDQTDL   | .252          | .090       | .179                 | 2.811  | .006    | 1.131 |

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ phần mềm SPSS 20)

Kết quả phân tích hồi quy chỉ ra các biến độc lập như: Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán (KNTDKT), Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty (UDCNNTT), Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị (NQTQT), Ý kiến tư vấn của các bên độc lập (YKTV), và Áp lực từ

Thuế (ALTT) đều có ảnh hưởng lên mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán (TT) với p-value đều nhỏ hơn 0.05.

Từ kết quả phân tích Bảng 2.21 ta thu được mô hình hồi quy sau:

$$TT = 1.06 + 0.31 \text{ QMDN} + 0.24 \text{ CTKT} + 0.34 \text{ DLCTHDQT} + 0.25 \text{ TVHDQTDL} + 0.23 \text{ KNTDKT} + 0.18 \text{ UDCNTT} + 0.13 \text{ NQTQT} + 0.14 \text{ YKTV} - 0.13 \text{ ALTT}.$$

Các biến độc lập khác gồm: Quy mô doanh nghiệp, Đơn vị kiểm toán, Sự độc lập của chủ tịch HĐQT và Tỷ lệ thành viên HĐQT không tham gia điều hành có ảnh hưởng cùng chiều đến mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán (TT) với hệ số beta dương và p-value nhỏ hơn 0.05. Điều này hàm ý rằng quy mô doanh nghiệp tăng lên, lựa chọn các đơn vị cung cấp dịch vụ kiểm toán có uy tín, Chủ tịch HĐQT đảm bảo yêu cầu về tính độc lập, Tỷ lệ thành viên HĐQT không tham gia điều hành càng cao thì mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại doanh nghiệp sẽ tăng lên.

Trong đó, nhân tố Áp lực từ thuế (ALTT) có ảnh hưởng ngược chiều lên mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán (TT) (hệ số beta âm), điều này chỉ ra rằng áp lực về thuế càng lớn sẽ khiến mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại doanh nghiệp càng thấp. Hiện nay các DN Việt Nam đang phải chịu sức ép từ cơ quan thuế trong việc gây áp lực đến việc xử lý trình bày thông tin thuế của đơn vị và sự thay đổi chính sách thuế liên tục trong việc sử lý công việc liên quan đến công tác kế toán và là một trong những nhân tố ảnh hưởng đến việc tuân thủ các nguyên tắc và các Chuẩn mực kế toán nói chung và VAS 29 nói riêng. Do áp lực từ phía cơ quan thuế nên việc tuân thủ quy định kế toán tại các doanh nghiệp còn thấp và họ thường né tránh áp dụng các ước tính kế toán vì cơ quan thuế thường không chấp nhận số liệu này. Kết quả nghiên cứu cũng đã khẳng định kết quả nghiên cứu trước đây về các nhân tố ảnh hưởng của công tác thanh tra, kiểm tra của cơ quan thuế trong việc áp dụng VAS của các DN vừa và nhỏ

như Trần Đình Khôi Nguyên (2011, 2013), áp lực thuế làm cản trở đến việc tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán của các DN trong nghiên cứu của Phạm Quốc Thuận (2016).

Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty (UDCNNTT): Đây cũng là một trong những nhân tố mới của luận án ảnh hưởng đến việc tuân thủ quy định kế toán. Phần mềm kế toán không chỉ đóng vai trò là công cụ ghi nhận, xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh của DN mà còn đóng vai trò quan trọng trong việc giúp các DN quan tâm đến việc tuân thủ đúng quy định của kế toán trong việc áp dụng VAS 29 về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Chất lượng phần mềm kế toán tốt sẽ giúp cho người làm kế toán giảm thiểu những sai sót về mặt số học và giảm thiểu những công đoạn phức tạp khi nhận diện, xử lý và công bố thông tin.

Theo kết quả nghiên cứu ở trên, năng lực và kinh nghiệm của nhân viên kế toán (KNTDKT) là một trong 8 nhân tố ảnh hưởng mạnh nhất đến việc tuân thủ quy định của kế toán trong việc áp dụng VAS 29 về sai sót và thay đổi ước tính kế toán với hệ số  $\beta = 0.283$  với mức ý nghĩa  $P < 0.05$ . Đây là một trong những nhân tố thực sự ảnh hưởng rất lớn đến việc tuân thủ quy định kế toán trong việc áp dụng và tuân thủ Chuẩn mực kế toán 29 về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Thực tế tại Việt Nam do trình độ kế toán viên chưa cao và kiểm toán viên chưa kịp cập nhật kiến thức nên chưa bắt kịp với xu hướng thay đổi chính sách kế toán (Thanh Đoàn, 2008) điều này làm ảnh hưởng đến việc cung cấp chất lượng thông tin trên BCTC. Trên thực tế nếu các kế toán viên được đào tạo tốt, thường xuyên cập nhật kiến thức kế toán và tích lũy kinh nghiệm thực tế sẽ giúp họ dễ dàng hơn trong việc áp dụng VAS 29. Kết quả nghiên cứu đã khẳng định với các nghiên cứu trước của Trần Đình Khôi Nguyên (2011, 2013), Đặng Ngọc Hùng (2016).

Kết quả nghiên cứu, ý kiến tư vấn của tổ chức nghề nghiệp (YKTV) là một trong những nhân tố về sự tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Hệ số  $\beta = 0.198$  với mức ý nghĩa  $P < 0.05$ . Với kết quả

khảo sát DN thường xuyên nhận được sự hỗ trợ tư vấn của tổ chức kế toán và tư vấn của kiểm toán độc lập hay bộ phận tuyên truyền và cơ quan thế sẽ có ảnh hưởng rất lớn đến việc DN tuân thủ quy định của kế toán. Kết quả nghiên cứu phù hợp và khẳng định lại với các nghiên cứu trước của Trần Đình Khôi Nguyên (2011,2013), Đặng Ngọc Hùng (2016).

Nhân tố sự hiểu biết và mức độ quan tâm của nhà quản trị (NQQT) cũng ảnh hưởng đến việc tuân thủ quy định kế toán trong việc áp dụng VAS 29 về sai sót và thay đổi ước tính kế toán với kết quả hệ số  $\beta = 0.144$  với mức ý nghĩa  $P < 0.05$ . Kết quả khảo sát về trình độ và nhận thức của nhà quản lý hiểu được tầm quan trọng của việc áp dụng VAS 29, nhà quản lý có sự am hiểu trong lĩnh vực kế toán và thường xuyên quan tâm đến việc tổ chức, vận hành công tác kế toán của đơn vị cũng như có những chính sách hỗ trợ nhân viên kế toán tham gia vào các lớp đào tạo và bồi dưỡng kiến thức liên quan đến Chuẩn mực kế toán thì việc áp dụng VAS 29 vào thực tế của doanh nghiệp sẽ dễ dàng hơn và đem lại hiệu quả cao hơn. Bên cạnh đó nhà quản lý cần xây dựng kế hoạch thường xuyên đào tạo và bồi dưỡng liên tục không những cho nhân viên kế toán mà cho cả nhà quản lý để hiểu được tầm quan trọng và lợi ích mà Chuẩn mực kế toán đem lại khi áp dụng chúng vào thực tiễn. Nghiên cứu của Đặng Ngọc Hùng (2016) thông qua phương pháp mô hình hồi quy tuyến tính cũng cho ra kết quả tương tự khi cho rằng nhân tố trình độ và nhận thức của nhà quản lý ảnh hưởng đến việc áp dụng và tuân thủ chuẩn mực kế toán.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 2**

Chương 2 đã nêu tổng quan về công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Bên cạnh đó, Chương 2 cũng đưa ra thực trạng công tác nhận diện, xử lý và công bố về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp, qua đó đánh giá các kết quả đạt được, các tồn tại và nguyên nhân trong công tác nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

Từ đó, tác giả cũng đề xuất mô hình đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ tuân thủ về nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót, thay đổi ước tính kế toán của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Trên cơ sở mô hình và dữ liệu đầu vào, tác giả tiến hành đánh giá số liệu, kiểm định sự tin cậy thang đo các nhân tố, phân tích nhân tố, phân tích tương quan, phân tích hồi quy và đưa ra kết luận.

### **CHƯƠNG 3: HOÀN THIỆN VIỆC XỬ LÝ KẾ TOÁN VỀ SAI SÓT VÀ THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TẠI CÁC CÔNG TY XÂY LẮP NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM**

Trong bối cảnh hiện nay, khi kinh tế khu vực và toàn cầu suy giảm do ảnh hưởng của đại dịch Covid 19, GDP của Việt Nam được dự đoán chỉ tăng 2,7%, thấp hơn số liệu mà Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF) đã dự đoán trước đó là 7%. Tuy nhiên, mức độ tăng dù chỉ bằng 1/3 so với dự đoán trước nhưng vẫn được coi là một tín hiệu tốt đáng ghi nhận. Bởi thực tế trong tình hình đại dịch chung, bối cảnh kinh tế của các quốc gia, thậm chí là những nước phát triển như Mỹ, Anh, Đức cũng đối mặt với tình trạng khó khăn. Chính phủ Việt Nam đã làm rất tốt công tác chống dịch, tạo điều kiện cho các doanh nghiệp biến “nguy” thành “cơ” trong bối cảnh mới, cải thiện môi trường kinh doanh và nâng cao thương hiệu và năng lực cạnh tranh quốc gia. Cũng theo dự đoán của Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF) thì GDP Việt Nam có thể hồi phục và tăng trưởng ở mức 7% vào năm 2021. Do đó, nhằm hồi phục kinh tế thì việc thu hút vốn đầu tư cả trong và ngoài nước là một trong những nhiệm vụ quan trọng của cả doanh nghiệp nói riêng và Nhà nước nói chung. Một trong những điều kiện quan trọng là thông tin trên BCTC của các công ty niêm yết không chứa đựng những sai sót hoặc gian lận và các thông tin được công bố chính xác, đầy đủ và kịp thời. Điều này không chỉ giúp các nhà đầu tư và các cổ đông đưa ra quyết định đúng đắn mà còn giảm thiểu rủi ro cho chính các công ty xây lắp nói riêng và các công ty niêm yết nói chung trong tương lai.

#### **3.1. Định hướng phát triển ngành xây lắp và các công ty xây lắp niêm yết Việt Nam**

Theo báo cáo chiến lược phát triển kinh tế xã hội 2011-2020, ngành Xây lắp là ngành kinh tế có vị trí, vai trò chiến lược trong công cuộc xây dựng và phát triển đất nước. Sự phát triển của ngành xây lắp phụ thuộc rất nhiều vào tốc độ tăng trưởng kinh tế và các chính sách vĩ mô. Khi nền kinh tế từng bước phát

triển đồng nghĩa với tốc độ đô thị hóa cao sẽ kéo theo sự tăng trưởng của ngành xây lắp. Chính mối quan hệ hữu cơ này mà các doanh nghiệp xây dựng và lắp ráp luôn được Chính phủ định hướng và hỗ trợ nhằm đẩy mạnh tăng trưởng và phát triển.

Cùng với chính sách phát triển ngành, nhiều doanh nghiệp thuộc lĩnh vực xây dựng, phát triển hạ tầng đã đạt được nhiều kết quả kinh doanh rất tích cực trong những năm gần đây, nhiều doanh nghiệp đạt tốc độ tăng trưởng lên đến hai con số như Công ty cổ phần FECON (mã FCN), Công ty cổ phần Tập đoàn Xây dựng Hòa Bình (mã HBC), Công ty cổ phần Xây dựng Coteccons (mã CTD), Tổng Công ty Cổ phần Xuất nhập khẩu và Xây dựng Việt Nam - CTCP (mã VCG)... Thị trường xây dựng Việt Nam có tiềm năng lớn với tốc độ tăng trưởng dự kiến khoảng 7,1%/năm tới 2023, gấp đôi trung bình thế giới. Tuy nhiên, các nhà thầu Việt Nam sẽ chịu áp lực cạnh tranh gia tăng trong giai đoạn này, một phần do tốc độ tăng trưởng chậm lại, cộng thêm các nhà thầu quốc tế gia nhập thị trường Việt Nam. Đây là thách thức nhưng cũng là cơ hội cho doanh nghiệp có khả năng hợp tác, tiếp thu công nghệ tiên tiến của các doanh nghiệp nước ngoài.

### **Nhiệm vụ ngành xây lắp**

Ngành xây lắp có vai trò rất quan trọng bởi là ngành công nghiệp tạo ra cơ sở hạ tầng cho nền kinh tế, có quy mô sản xuất vật chất lớn, tạo công ăn việc làm cho nhiều lao động, nâng cao chất lượng đời sống cho người dân trong xã hội thông qua việc xây dựng các cơ sở hạ tầng và là điều kiện tiền đề phát triển của các ngành khác. Trong những năm qua, nhờ có những thay đổi căn cốt, có tính đột phá như hệ thống chính sách, pháp luật, cơ chế mở từ phía chính phủ... đã tạo những cơ hội chuyển biến và phát triển mạnh mẽ của ngành xây lắp. Nhiều giải pháp từ phía cơ quan ngành đã phát huy hiệu quả cao như: Tăng cường cải cách hành chính; Tiếp tục đẩy mạnh công tác thanh tra, kiểm tra chuyên ngành xây dựng; Nâng cao hiệu quả hoạt động nghiên cứu khoa học,

bồi dưỡng nguồn nhân lực chất lượng cao cho ngành; Đẩy mạnh hợp tác và hội nhập kinh tế quốc tế...

Về cơ bản, ngành đã hoàn thành các chỉ tiêu đề ra gồm: Tốc độ tăng trưởng ngành xây dựng bình quân 8,5% - 8,7%/năm (mục tiêu trong Kế hoạch 5 năm cả nước là phấn đấu đạt tốc độ tăng trưởng công nghiệp, xây dựng bình quân từ 8,0 - 8,5%/năm); Tỷ lệ đô thị hóa: ước đạt khoảng 40% vào cuối năm 2020 (đạt so với chỉ tiêu trong kế hoạch 5 năm của cả nước 38 - 40%); Tổng sản lượng xi măng đến năm 2020 ước đạt 103 triệu tấn (đạt 100% kế hoạch); gạch ốp lát đạt 560 triệu m<sup>2</sup> (đạt 99,3% kế hoạch); sứ vệ sinh đạt 19 triệu sản phẩm (đạt 90% kế hoạch); kính xây dựng đạt 280 triệu m<sup>2</sup> (154,7% kế hoạch); gạch xây nung, gạch không nung đạt 30 tỷ viên (đạt 103% kế hoạch), đáp ứng nhu cầu xây dựng trong nước.

Để các mục tiêu trong những năm tới của ngành đạt được như kỳ vọng đòi hỏi ngành cần hoàn thành các nhiệm vụ sau:

- Tiếp tục hoàn thiện thể chế, nâng cao chất lượng ban hành các văn bản pháp luật trong các lĩnh vực quản lý Nhà nước của ngành, bắt kịp và đón đầu so với tốc độ phát triển của kinh tế- xã hội.
- Tiếp tục đẩy mạnh cải cách hành chính, trọng tâm là cải cách thủ tục hành chính trong các lĩnh vực quản lý Nhà nước của ngành, đặc biệt là số lượng thủ tục trong cấp phép, thời gian hoàn thành thủ tục, chi phí, mức độ quản lý chất lượng công trình...
- Tiếp tục đổi mới, nâng cao chất lượng công tác quy hoạch, đẩy nhanh tiến độ lập các đồ án quy hoạch xây dựng theo phân cấp, nhất là các quy hoạch phân khu, quy hoạch chi tiết, thiết kế đô thị, quy chế quản lý quy hoạch, kiến trúc đô thị.
- Tiếp tục thực hiện đề án tái cơ cấu ngành Xây dựng, hoàn thành công tác cổ phần hóa các công ty Nhà nước thuộc Bộ xây dựng, tiếp tục thực hiện thoái vốn đầu tư ngoài ngành theo lộ trình.

- Nâng cao hiệu quả các hoạt động nghiên cứu khoa học, đào tạo phát triển nguồn nhân lực theo chiến lược phát triển khoa học và công nghệ và quy hoạch phát triển nguồn nhân lực của ngành. Đẩy mạnh hợp tác và hội nhập kinh tế quốc tế theo lộ trình cam kết của Chính phủ và của ngành.
- Tăng cường thanh tra, kiểm tra chuyên ngành xây dựng, tích cực phòng, chống tham nhũng, thực hành tiết kiệm, chống lãng phí trong các lĩnh vực quản lý Nhà nước của ngành.

### **Phương hướng phát triển ngành xây lắp**

Bộ Xây dựng ký Quyết định số 527/QĐ-BXD ngày 29/5/2013 về Ban hành chiến lược phát triển khoa học và công nghệ ngành Xây dựng đến năm 2020, tầm nhìn 2030. Theo đó, mục tiêu tổng quát nhằm từng bước làm chủ công nghệ, phát triển bền vững, đáp ứng các yêu cầu về sự nghiệp công nghiệp hóa và hiện đại hóa của Việt Nam. Mức độ phát triển của khoa học và công nghệ ngành Xây lắp cần đạt trình độ ngang tầm khu vực và thế giới trên các lĩnh vực: Công nghệ xây dựng; Cơ khí xây dựng; Vật liệu xây dựng; Hạ tầng và phát triển đô thị; Hệ thống quy chuẩn, tiêu chuẩn và nguồn nhân lực.

Phương hướng phát triển trong thời gian tới để hướng tới sự bền vững, ngành xây lắp cần có kế hoạch đầu tư và làm chủ các công nghệ mới phục vụ cho công trình như: công nghệ xây dựng, vật liệu xây dựng và cơ khí xây dựng. Từng bước nghiên cứu, ứng dụng khoa học và làm chủ công nghệ mới về vật liệu xây dựng thân thiện với môi trường, công nghệ thi công xây dựng nhà siêu cao, các công trình đặc biệt, các công trình ngầm, các công trình biển; Làm chủ công nghệ thiết kế, xây lắp và tham gia vào các công trình nhà máy điện hạt nhân với giá trị 30-40% tổng giá trị xây lắp công trình... Chiến lược phát triển khoa học và công nghệ ngành Xây dựng đến năm 2020, tầm nhìn 2030 là nền khoa học và công nghệ xây dựng hiện đại thực sự trở thành động lực then chốt thúc đẩy sự phát triển của ngành Xây dựng theo hướng tiên tiến và hiện đại, đáp ứng với tiến trình hội nhập. Theo nghiên cứu của tổ chức BMI, tốc độ tăng

trưởng trung bình của ngành xây lắp trong 10 năm tới sẽ khoảng 6,5%/năm nhờ các yếu tố thuận lợi về dân số và kinh tế.

### **Xu hướng phát triển của các doanh nghiệp xây lắp niêm yết**

Sự ra đời của hai Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội (HNX) và Sở giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh (HOSE) đánh dấu sự tham gia và phát triển mạnh mẽ của các doanh nghiệp, là kênh huy động vốn hữu hiệu trung và dài hạn cho nền kinh tế, tạo cơ hội và tiềm lực phát triển cho các doanh nghiệp niêm yết nói chung và doanh nghiệp xây lắp nói riêng. Trải qua thời gian dài hoạt động trên thị trường niêm yết, các doanh nghiệp xây lắp đã có sự phát triển cả về số lượng và chất lượng, khẳng định vai trò to lớn trong nền kinh tế quốc dân. Mặc dù số lượng các doanh nghiệp xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam chỉ khiêm tốn với con số 118 doanh nghiệp, nhưng các doanh nghiệp đã dần tự chủ được công nghệ, nhân công chất lượng cao, tạo được thương hiệu riêng uy tín, đảm nhiệm được các công trình và dự án cấp quốc gia. Tuy nhiên, do các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam chưa chủ động được toàn bộ nguồn cung nguyên vật liệu, nên hiệu quả kinh doanh của các công ty xây lắp sẽ bị ảnh hưởng nếu như giá nguyên vật liệu biến động. Ở bức tranh tổng thể, nếu kinh tế muốn phát triển thì ngành xây lắp, các công ty xây lắp niêm yết cần phát triển mạnh, gia tăng số lượng, tạo ra các công trình và cơ sở hạ tầng chất lượng, làm nền tảng phát triển các ngành khác.

### **3.2. Nguyên tắc hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán của các công ty xây lắp niêm yết**

Với các yêu cầu ngày càng cao và khắt khe về thông tin kế toán, đòi hỏi việc xử lý về sai sót và thay đổi ước tính kế toán cần tiếp tục hoàn thiện theo các nguyên tắc cơ bản sau:

***Thứ nhất***, hoàn thiện việc xử lý về toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán phải đảm bảo tính toàn diện và đồng bộ

Tính đồng bộ đảm bảo các giải pháp phải dựa trên cơ sở các văn bản pháp luật hiện hành tại Việt Nam, phù hợp với các nguyên tắc, các chuẩn mực kế toán quốc tế nhằm tạo hành lang pháp lý chặt chẽ. Để có thể áp dụng các giải pháp hoàn thiện, đòi hỏi các giải pháp khi xây dựng chuẩn mực phải được xem xét phù hợp với điều kiện tại thị trường Việt Nam và phù hợp với xu hướng quốc tế. Đồng thời để đảm bảo tính toàn diện, giải pháp đưa ra cần xem xét đến việc hoàn thiện đầy đủ các khía cạnh của sai sót và UTKT.

***Thứ hai, hoàn thiện việc xử lý về toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán phải phù hợp với tính đa dạng và những đặc trưng về tổ chức quản lý và kinh tế kỹ thuật của công ty xây lắp***

Hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán phải phù hợp với tính đa dạng của các công ty xây lắp. Các mô hình xác định ước tính phải được xây dựng cụ thể, chi tiết, phù hợp với đặc thù công ty xây lắp để có thể vận dụng hợp lý. Bên cạnh đó, để đảm bảo tính toàn diện, giải pháp đưa ra cần xem xét đến việc hoàn thiện đầy đủ các khía cạnh của UTKT bao gồm: đối tượng, nội dung, phương pháp ghi nhận ước tính phức tạp có thể lượng hóa chính xác hơn... Đồng thời triển khai việc hoàn thiện các giải pháp đảm bảo các ước tính kế toán hoặc các thay đổi được trình bày và thuyết minh đầy đủ.

***Thứ ba, cần đảm bảo tính khả thi dễ hiểu, dễ áp dụng và dễ kiểm tra***

Cần đáp ứng sự hợp lý, dễ hiểu, dễ áp dụng, dễ kiểm tra trong việc nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính cho các doanh nghiệp, nhằm đảm bảo tính chính xác thông tin trong BCTC, tiệm cận và hòa nhập với các chuẩn mực quốc tế.

Như vậy, các công ty xây lắp niêm yết có thể lựa chọn các giải pháp kế toán thích hợp đảm bảo thông tin được cung cấp trung thực, chính xác mà vẫn đảm bảo được yêu cầu cung cấp thông tin hợp lệ phục vụ các cơ quan chức năng.

### **3.3. Một số giải pháp nhằm hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

#### **3.3.1. Một số giải pháp nhằm hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

##### *3.3.1.1. Hoàn thiện các kỹ thuật về nhận diện sai sót*

**Thứ nhất**, trước thực trạng 9/72 (12,5%) doanh nghiệp nghiên cứu bỏ sót giao dịch đòi hỏi các công ty xây lắp cần tăng cường rà soát công tác kế toán ở các khâu trong từng thời kỳ, đảm bảo các giao dịch phát sinh được ghi nhận đầy đủ, phản ánh chính xác vào báo cáo tài chính. Bên cạnh đó, cấp quản lý trong doanh nghiệp cần xây dựng các quy định đảm bảo từng bước trong quy trình công việc được thực hiện đầy đủ, có sự rà soát và kiểm tra chéo giữa các thành viên phòng kế toán và các phòng ban liên quan nhằm giảm thiểu khả năng bỏ sót giao dịch. Quan trọng hơn là nâng cao nhận thức của nhân viên kế toán trực tiếp về hậu quả việc bỏ sót giao dịch. Việc bỏ sót giao dịch sẽ được coi là trọng yếu nếu xét riêng lẻ hoặc tổng hợp lại, được xem xét ở mức độ hợp lý có thể gây ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.

**Thứ hai**, với tình trạng các doanh nghiệp bỏ qua các khoản ước tính hoặc lợi dụng ước tính kế toán để làm đẹp báo cáo tài chính, các doanh nghiệp nhất là nhà quản lý cần nhận thức rằng việc làm này có thể làm sai lệch thông tin và ảnh hưởng đến lợi ích kinh tế của người sử dụng báo cáo. Việc ghi nhận và công bố thông tin đầy đủ cũng là bước dự phòng giúp doanh nghiệp tránh các vấn đề pháp lý liên quan trong tương lai. Ví dụ các công ty xây lắp thường không lập dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn hoặc dự phòng tổn thất máy móc thi công. Việc loại các khoản dự phòng này có thể làm đẹp báo cáo tài chính nhưng trong trường hợp hợp đồng có rủi ro hoặc máy móc bị hư hỏng sẽ khiến doanh nghiệp thiếu phương án chủ động để giải quyết vấn đề.

**Thứ ba**, nhằm hạn chế các sai sót do công tác đánh giá và tính toán với một số khoản dự phòng quan trọng thường được sử dụng trong công ty xây lắp, một số giải pháp được đưa ra như sau:

- *Đối với sai sót từ khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi*

Về phương diện kế toán, để phản ánh trung thực khoản mục nợ phải thu, doanh nghiệp cần đưa ra ước tính hợp lý, ví dụ như kinh nghiệm trong quá khứ. Tuy nhiên, hiện tại các công ty xây lắp còn thiếu mạnh dạn trong việc chủ động đánh giá, phân tích và đưa ra mức thiết lập dự phòng này. Trên thực tế có những khoản nợ không cần thiết phải đợi đến quá 3 năm theo quy định mới trích lập dự phòng 100%, ví dụ sau một thời gian ngắn cho vay doanh nghiệp mất khả năng thanh khoản hoặc phá sản... Do đó, việc doanh nghiệp chủ động theo dõi, đánh giá khả năng thu hồi nợ và lập dự phòng sẽ đảm bảo tính chính xác và thực tế hơn.

- *Đối với sai sót từ khoản dự phòng bảo hành công trình xây lắp*

Doanh nghiệp cần phân tách rõ để tránh nhầm lẫn giữa quy định của Nhà nước về việc chủ đầu tư được giữ lại 3-5% giá trị công trình nhằm bảo hành về mặt thanh toán với việc doanh nghiệp lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp dựa trên hợp đồng hoặc sau khi đánh giá chất lượng.

- *Đối với sai sót từ khoản dự phòng tổn thất tài sản cố định*

Hiện nay, Việt Nam chưa ban hành chuẩn mực kế toán về tổn thất tài sản dẫn tới việc các doanh nghiệp khó khăn trong việc vận dụng vào thực tế doanh nghiệp. Tuy nhiên, với đặc thù công ty xây lắp thì tổn thất tài sản cố định có nhiều khả năng xảy ra, do đó, doanh nghiệp cần chủ động đánh giá và đưa ra mức trích lập dự phòng phù hợp.

- *Đối với sai sót từ khoản dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn*

Qua khảo sát chỉ 43,1% doanh nghiệp xác định đúng về khái niệm này. Phần lớn các doanh nghiệp không quan tâm hoặc không xác định đúng xuất phát từ nguyên nhân là các hướng dẫn về khoản dự phòng này vẫn còn chung chung, chưa đưa ra được phương án cụ thể để doanh nghiệp áp dụng.

Bên cạnh đó, các doanh nghiệp khi lập dự phòng cần tập hợp đầy đủ căn cứ, tránh trường hợp các doanh nghiệp sau một thời gian lập dự phòng lại hoàn nhập toàn bộ khoản trích lập, làm ảnh hưởng tới tính chính xác của BCTC.

**Thứ tư**, các công ty xây lắp cần chủ động đánh giá và thiết lập mức trọng yếu sai sót riêng phù hợp với đặc thù của công ty mình. Các mức trọng yếu đã được VACPA hướng dẫn tính toán dựa trên tổng thể BCTC (2% Tổng tài sản; 0,5-3% Doanh thu; 5-10% lợi nhuận trước thuế; 2% Vốn chủ sở hữu), tuy nhiên công ty cần chủ động đánh giá dựa trên thực tế hoạt động kinh doanh, ví dụ như lập mức trọng yếu thấp hơn hướng dẫn của VACPA, điều này rất phù hợp với đặc thù công ty xây lắp với giá trị tổng tài sản lớn, lợi nhuận trước thuế cao.

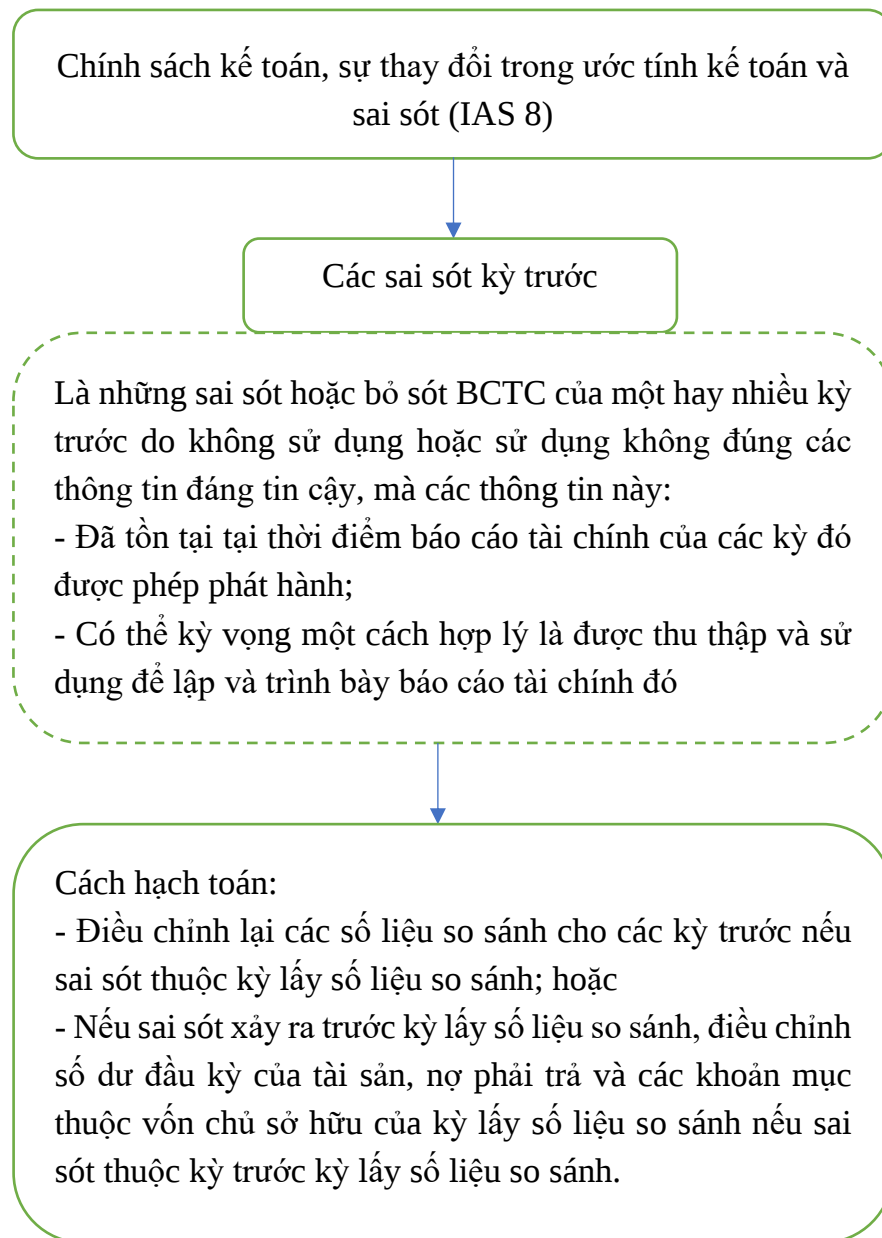
**Thứ năm**, nhằm hạn chế các rủi ro, sai sót có thể xảy ra đòi hỏi kế toán đơn vị tăng cường thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, thử nghiệm cơ bản đối với khoản mục trên báo cáo tài chính. Ví dụ, như khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát các UTKT thường là thủ tục kiểm tra tài liệu: Với dự phòng nợ phải thu khó đòi, thử nghiệm kiểm soát trong chu trình bán hàng – thu tiền gồm: Chọn mẫu các khách hàng có số dư lớn, kiểm tra tới hồ sơ đánh giá năng lực khách hàng và phê duyệt bán chịu của cấp có thẩm quyền; Thu thập báo cáo phân tích tuổi nợ; Xem xét các khách hàng có nợ quá hạn (theo báo cáo phân tích) đã được trích lập dự phòng chưa; Đánh giá khả năng trả nợ để đưa ra mức trích lập dự phòng phù hợp. Đối với thử nghiệm cơ bản các khoản mục trên báo cáo tài chính, các công ty cần áp dụng các thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết. Cụ thể, thủ tục phân tích cơ bản sẽ xác định sự tồn tại của các giao dịch, sự kiện bất thường, các số liệu, tỷ trọng và xu hướng có thể là dấu hiệu bất thường giúp xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu, đặc biệt là những rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận. Ngoài ra, cần tiến hành phân tích các chỉ tiêu tài chính, so sánh các chỉ tiêu tài chính trong mối quan hệ với các chỉ tiêu phi tài chính để thấy được các ảnh hưởng đầy đủ tới từng chỉ tiêu. Dựa trên kết quả các chỉ tiêu phân tích, kế toán lựa chọn ra kiểm tra chi tiết các khoản mục có khả năng sai sót. Các bước làm này cũng giống như công việc của các kiểm

toán viên, tuy nhiên, các kế toán viên cũng cần có bước kiểm tra, phân tích, đánh giá để đảm bảo báo cáo tài chính được chính xác nhất có thể trước khi các trình kiểm toán, tránh tình trạng báo cáo tài chính trước và sau kiểm toán sai lệch đáng kể, mang tính hệ thống.

#### *3.3.1.2. Hoàn thiện các thủ tục về xử lý sai sót*

Đối với các sai sót được phát hiện, doanh nghiệp cần xử lý các sai sót bằng cách điều chỉnh hồi tố với những sai sót trọng yếu liên quan đến các kỳ trước vào BCTC phát hành ngay sau thời điểm phát hiện ra sai sót bằng cách điều chỉnh lại số liệu so sánh nếu sai sót thuộc kỳ lấy số liệu so sánh; hoặc điều chỉnh số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu của kỳ lấy số liệu so sánh, nếu sai sót thuộc kỳ trước kỳ lấy số liệu so sánh. Doanh nghiệp cần sơ đồ hóa cách nhận biết, cách điều chỉnh hạch toán đối với các sai sót như tại Sơ đồ 3.1, cụ thể:

### Sơ đồ 3. 1: Sơ đồ nhận biết và xử lý đối với sai sót



(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

### *3.2.1.3. Hoàn thiện về công bố thông tin*

Nhằm hạn chế tình trạng mất cân xứng khi các báo cáo tài chính che giấu thông tin hoặc cung cấp thông tin không đầy đủ, gây thiệt hại cho cổ đông và các nhà đầu tư đòi hỏi doanh nghiệp phải công bố thông tin chính xác, đầy đủ và kịp thời. Việc công bố thông tin đầy đủ các sai sót từ các năm trước, của năm hiện tại căn cứ và chênh lệch số liệu trước và sau kiểm toán là điều cần thiết phải thực hiện, giúp doanh nghiệp tránh các vấn đề về pháp lý như kiện tụng trong tương lai. Việc công bố thông tin cần phải chủ động từ phía các công ty, ví dụ ngay khi phát hiện ra sai sót cần công bố trên website của công ty thay vì đợi đến hết năm tài chính mới công bố và điều chỉnh. Lợi ích của việc công bố thông tin chính xác, đầy đủ, kịp thời cũng sẽ khiến cổ đông hay các nhà đầu tư ghi nhận, tin tưởng và đánh giá cao sự minh bạch của công ty.

### **3.3.2. Một số giải pháp nhằm hoàn thiện việc xử lý kế toán về thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

#### *3.3.2.1. Hoàn thiện công tác nhận diện về thay đổi ước tính kế toán*

**Thứ nhất**, một đặc điểm quan trọng liên quan đến các UTKT trên BCTC của các doanh nghiệp là bản thân các nhà quản lý, kế toán trưởng hay các nhân viên kế toán - người lập các UTKT còn nhầm lẫn khi phân biệt giữa thay đổi UTKT và thay đổi chính sách kế toán. Mặc dù sự phân biệt này đã được cụ thể trong Chuẩn mực kế toán 29, tuy nhiên vẫn nhiều doanh nghiệp chưa phân biệt rõ. Để tránh sự nhầm lẫn này thì doanh nghiệp có thể sơ đồ hóa từng bước và từng nội dung để xác định trường hợp cụ thể nào là thay đổi ước tính kế toán hay thay đổi chính sách kế toán. Việc nhận diện này rất quan trọng bởi ảnh hưởng đến khâu xử lý kế toán (hồi tố hoặc phi hồi tố) và công bố thông tin. Theo đó, Sơ đồ 3.2 sẽ giúp các doanh nghiệp từng bước nhận biết thể nào là chính sách kế toán, thay đổi chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và cách hạch toán tương ứng với từng trường hợp.

**Sơ đồ 3. 2:** Sơ đồ nhận biết và xử lý đối với những thay đổi ước tính kế toán và chính sách kế toán



(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

**Thứ hai**, đối với các ước tính ghi nhận trong kỳ trước, lãnh đạo đơn vị và kế toán đơn vị cần định kỳ thực hiện đánh giá lại cơ sở thiết lập, phương pháp xác định UTKT, kiểm tra những ước tính có bản chất tương tự trong kỳ này có được áp dụng nhất quán phương pháp ước tính của kỳ trước không. Bên cạnh đó, cần đánh giá dựa trên những thay đổi mới trong kỳ do thông tin mới hoặc kinh nghiệm mới với những ước tính cần được thay đổi cho phù hợp. Việc áp dụng ước tính theo thói quen từ những kỳ trước mà không cân nhắc các yếu tố mới của kỳ này có thể ảnh hưởng tới tính chính xác của báo cáo tài chính và làm sai lệch quyết định của nhà đầu tư.

**Thứ ba**, để đảm bảo các ước tính kế toán được ghi nhận đầy đủ thì ban lãnh đạo, kế toán cần đánh giá những UTKT gắn liền với đặc thù hoạt động kinh doanh của đơn vị. Cụ thể, các UTKT có thể phát sinh trong công ty xây lắp gồm: Hao mòn lũy kế tài sản cố định; Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang; Dự phòng nợ phải thu khó đòi; Dự phòng giảm giá hàng tồn kho... Do đặc thù sản phẩm xây lắp có giá trị lớn và thời gian thi công kéo dài, do đó các công ty xây lắp cần tính toán dự phòng các khoản phải trả như dự phòng bảo hành công trình xây lắp. Bên cạnh việc dự đoán các UTKT, doanh nghiệp cần xem xét tính đầy đủ của các UTKT trong báo cáo tài chính, chủ động ghi nhận hoặc thay đổi các UTKT trong BCTC doanh nghiệp trong trường hợp yêu cầu, đánh giá cơ sở xác định ước tính kế toán dựa trên mô hình tính toán giá trị từng ước tính kế toán... để đưa ra cách xử lý phù hợp.

**Thứ tư**, nhằm kiểm soát tốt hơn các UTKT đã được ghi nhận, ban lãnh đạo và kế toán cần tăng cường thực hiện các thử nghiệm kiểm soát đối với các UTKT (đánh giá lại cơ sở ước tính, đánh giá các thủ tục kiểm soát đối với mô hình lập quy trình và tính toán UTKT) và thử nghiệm cơ bản (thủ tục phân tích cơ bản và kiểm tra chi tiết). Kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm tra khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát các UTKT thường là thủ tục kiểm tra tài liệu. Ví dụ, với dự phòng nợ phải thu khó đòi, thử nghiệm kiểm soát trong chu trình bán

hàng – thu tiền gồm: Chọn mẫu các khách hàng có số dư lớn, kiểm tra tới hồ sơ đánh giá năng lực khách hàng và phê duyệt bán chịu của cấp có thẩm quyền; Thu thập báo cáo phân tích tuổi nợ và kiểm tra các số liệu trên báo cáo; Xem xét các khách hàng có nợ quá hạn (theo báo cáo phân tích) đã được trích lập dự phòng chưa...

### *3.3.2.2. Hoàn thiện các thủ tục thay đổi ước tính kế toán*

Đối với các thay đổi ước tính kế toán, các công ty sẽ áp dụng phi hồi tố và ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ thay đổi nếu thay đổi chỉ ảnh hưởng tới kỳ hiện tại hoặc của kỳ có thay đổi và các kỳ sau đó, nếu thay đổi ảnh hưởng đến các kỳ này. Nếu sự thay đổi ước tính kế toán dẫn đến thay đổi tài sản, nợ phải trả, hoặc thay đổi một khoản mục trong vốn chủ sở hữu thì thay đổi ước tính kế toán đó sẽ được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hay khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu liên quan. Tuy nhiên, để tránh ghi nhận sai các ước tính kế toán hoặc thay đổi ước tính kế toán thiếu căn cứ đòi hỏi doanh nghiệp phải xác định những nội dung sau: Cơ sở lập các ước tính kế toán, đồng thời đánh giá tính thích hợp của các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán; Đánh giá những UTKT có thể có gắn với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, xem xét tính đầy đủ của các UTKT trong BCTC của doanh nghiệp; Đánh giá cơ sở Ban Giám đốc xác định các UTKT có thể có và thiết lập mô hình tính toán giá trị từng UTKT như thế nào; Đánh giá thông tin liên quan đến trình bày và thuyết minh đối với các UTKT; Xem xét trong kỳ đơn vị có thay đổi chính sách kế toán và UTKT không, kiểm tra cách thức xử lý khi có sự thay đổi (có thuyết minh và công bố không)...

Doanh nghiệp có thể sử dụng các mô hình ước tính để cơ sở lập các ước tính kế toán có độ tin cậy cao hơn như:

#### **(1) Mô hình hồi quy**

Phân tích hồi quy là nghiên cứu sự phụ thuộc của một biến (biến phụ thuộc) vào một hay nhiều biến khác (các biến giải thích) để ước lượng hay dự đoán giá trị trung bình của biến phụ thuộc trên cơ sở các giá trị biết trước của

các biến giải thích. Ở đây, biến phụ thuộc được gán cho ước tính kế toán. Doanh nghiệp có thể sử dụng mô hình hồi quy đơn biến hoặc mô hình hồi quy đa biến để thực hiện ước lượng giá trị cho các UTKT.

+ Mô hình hồi quy đơn là phương trình biểu diễn mối quan hệ giữa một biến phụ thuộc (Y) với một biến độc lập (X) xác định trên toàn bộ tổng thể có dạng như sau:

$$Y = \beta_1 + \beta_2 X + u.$$

Trong mô hình hồi quy đơn có 3 thành phần: Biến số, Hệ số, Sai số. Thành phần thứ nhất: Biến số, bao gồm biến phụ thuộc và biến độc lập.

Biến phụ thuộc: là biến số mà ta đang quan tâm đến giá trị của nó, thường ký hiệu là Y và nằm ở vế trái của phương trình, ở đây là giá trị của UTKT cần ước lượng. Biến phụ thuộc còn được gọi là biến được giải thích (explained variable) hay biến phản ứng.

Biến độc lập: là biến số được cho là có tác động đến biến phụ thuộc, thường ký hiệu là X và nằm ở vế phải của phương trình. Biến độc lập còn được gọi là biến giải thích (explanatory variable) hay biến điều khiển (control variable). Tùy theo từng loại UTKT cần ước lượng giá trị, kế toán sẽ xác định biến độc lập tương ứng để từ đó xác định ra giá trị UTKT đáng tin cậy nhất.

+ Mô hình hồi quy tuyến tính đa biến có công thức tổng quát như sau:

$$Y_t = \beta_1 + \beta_2 X_{t2} + \dots + \beta_k X_{tk} + u_t$$

Đối với mô hình này, Y được gán với giá trị của UTKT cần ước lượng. Các biến  $X_i$  là các nhân tố được xác định sẽ ảnh hưởng đến giá trị của UTKT cần ước lượng. Để ước lượng được giá trị của UTKT thông qua mô hình này, cần sử dụng các phần mềm hồi quy như SPSS, Stata, Eview, R...

## **(2) Mô hình bình phương trung bình theo xác suất**

Trong toán học, phương pháp bình phương tối thiểu, còn gọi là bình phương nhỏ nhất hay bình phương trung bình tối thiểu, là một phương pháp tối ưu hóa để lựa chọn một đường khớp nhất cho một dải dữ liệu ứng với cực trị của

tổng các sai số thống kê (error) giữa đường khớp và dữ liệu. Phương pháp này giả định các sai số (error) của phép đo đặc dữ liệu phân phối ngẫu nhiên. Định lý Gauss-Markov chứng minh rằng kết quả thu được từ phương pháp bình phương tối thiểu không thiên vị và sai số của việc đo đặc dữ liệu không nhất thiết phải tuân theo, ví dụ, phân bố Gauss.

Giả sử dữ liệu các giá trị ước tính gồm các điểm  $(x_i, y_i)$  với  $i = 1, 2, \dots, n$ . Chúng ta cần tìm một hàm số  $f$  thỏa mãn  $f(x_i) \approx y_i$

Giả sử hàm  $f$  có thể thay đổi hình dạng, phụ thuộc vào một số tham số  $p_j$  với  $j = 1, 2, \dots, m$ .

$$f(x) = f(p_j, x)$$

Ta tìm giá trị nhỏ nhất của bình phương trung bình các giá trị bằng công thức:

$$\chi^2 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (y_i - f(x_i))^2.$$

Giá trị của UTKT tìm được sẽ đáng tin cậy khi số lượng các tham số  $p_j$  nhỏ hơn số lượng các dữ liệu ( $m < n$ ).

Trong trường hợp,  $f$  là hàm tuyến tính của các tham số  $p_j$ , bài toán trở nên đơn giản hóa rất nhiều, rút gọn thành việc giải một hệ phương trình tuyến tính. Nếu  $f$  không là hàm tuyến tính của các tham số, bài toán trở thành một bài toán tối ưu hóa tổng quát. Bài toán tổng quát này có thể dùng các phương pháp như phương pháp tối ưu hóa Newton hay phương pháp trượt dốc. Đặc biệt thuật toán Gauss-Newton hay thuật toán Levenberg-Marquardt là thích hợp nhất cho bài toán bình phương tối thiểu tổng quát này.

### **(3) Mô hình ước lượng điểm/ước lượng khoảng**

Sự chọn lựa ước lượng “tốt nhất” - công thức phù hợp để sử dụng trong việc tính toán những sự ước lượng - có liên quan đến sự so sánh các phương pháp ước lượng khác nhau. Một ước lượng điểm của một tham số tổng thể là một qui luật mà cho chúng ta biết về cách thức tính toán một con số duy nhất

dựa trên dữ liệu mẫu. Con số tạo ra được gọi là một ước lượng điểm. Một ước lượng khoảng của một tham số tổng thể là một qui luật mà cho chúng ta biết về cách thức tính toán hai con số dựa trên dữ liệu mẫu. Cặp số này được gọi là một ước lượng khoảng hay khoảng tin cậy. Cả hai qui trình ước lượng điểm và khoảng được phát triển bằng cách sử dụng phân phối mẫu của số ước lượng tốt nhất của một tham số tổng thể đã được xác định. Ngoài ra, nhiều trị thống kê khác có thể được xây dựng để ước lượng cùng tham số này.

Ví dụ, nếu chúng ta lấy mẫu  $n = 5$  đại lượng có thể có của UTKT là 2, 7, 0, 1, và 4, từ một tổng thể đối xứng, thì chúng ta có thể ước lượng số trung bình tổng thể này bằng cách sử dụng số trung bình mẫu theo công thức:

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n} = \frac{14}{5} = 2.8$$

Hoặc bằng cách sử dụng số trung vị mẫu  $m = 2$ , hay thậm chí bằng cách sử dụng số bình quân của các đại lượng lớn nhất và nhỏ nhất trong mẫu,  $(0 + 7)/2 = 3.5$ . Để đánh giá được giá trị nào trong các giá trị của UTKT là tốt nhất, cần đánh giá được những đặc trưng của các số ước lượng này, so sánh số này với số khác, và cuối cùng quyết định số nào là “tốt nhất”.

**Một là**, giá trị ước lượng của UTKT sẽ là tốt nhất nếu sự phân phối mẫu này được tập trung ở trung tâm qua giá trị thật của tham số này, khi số trung bình của phân phối mẫu này bằng với giá trị đúng của tham số đó. Một số ước lượng như thế được gọi là không bị lệch.

**Hai là**, giá trị ước lượng của UTKT sẽ là tốt nhất khi khoảng rộng (được đo bằng phương sai) của phân phối mẫu phải càng nhỏ càng tốt, khi đó với một xác suất cao, một sự ước lượng riêng lẻ sẽ rơi gần vào giá trị đúng của tham số, ước lượng với phương sai nhỏ hơn bởi vì những sự ước lượng có xu hướng nằm gần với giá trị đúng của tham số hơn là với phương sai lớn hơn. Trong thực tế, phân phối mẫu của một ước lượng điểm tập trung quanh tham số đang được

ước lượng, do vậy, việc ước lượng được tính từ n đại lượng được chứa trong mẫu. Sự ước lượng sẽ nằm cách giá trị đúng của tham số này xa chừng nào? Khoảng cách giữa con số ước lượng và giá trị đúng của tham số được gọi là sai số ước lượng và cung cấp một đại lượng về mức độ tốt của ước lượng điểm.

Mức độ tốt của một ước lượng khoảng được phân tích giống phần lớn cách thức mà người ta phân tích số ước lượng điểm. Những mẫu có cùng cỡ được chọn ra lặp đi lặp lại từ một tổng thể, và sự ước lượng khoảng được tính toán cho từng lần chọn mẫu. Quy trình này sẽ tạo ra một số lượng lớn các khoảng hơn là các điểm. Một ước lượng điểm tốt ắt sẽ bao quanh một cách thành công giá trị đúng của tham số trong phần lớn thời gian. “Tỷ lệ thành công” được xem như là hệ số tin cậy và cung cấp một đại lượng về mức độ tốt của số ước lượng khoảng.

#### **(4) Mô hình chiết khấu dòng tiền (DCF)**

DCF – Discounted Cash Flows Model là một cách thức để quy dòng tiền tương lai về giá trị hiện tại từ đó đánh giá được mức độ khả thi, giá trị chính xác hơn của một giá trị tương lai. Có rất nhiều biến số ẩn chứa trong việc phân tích dòng tiền và dòng tiền chiết khấu nên việc tính toán DCF khá phức tạp nhằm mục đích ước lượng giá trị thực của một giá trị cần ước lượng và từ đó điều chỉnh giá trị của tiền tệ theo thời gian.

Mô hình chiết khấu dòng tiền DCF được xây dựng dựa trên nền tảng của khái niệm giá trị theo thời gian của tiền và quan hệ giữa lợi nhuận và rủi ro. Mô hình có thể biểu diễn dưới dạng biểu thức toán học như sau:

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t}$$

Trong đó  $CF_t$  là dòng tiền kỳ vọng sẽ có được trong tương lai,  $r$  là lãi suất chiết khấu dùng để chiết khấu dòng tiền về giá trị hiện tại, và  $n$  là số kỳ hạn.

Để ứng dụng mô hình DCF trong ước lượng giá trị cho UTKT, cần ước lượng chính xác dòng tiền qua các kỳ từ 0 đến  $n$ , ước lượng chính xác tỷ suất chiết khấu  $r$  dùng để làm cơ sở xác định giá trị hiện tại của dòng tiền ở thời điểm 0, tính PV - Giá trị hiện tại hoặc NPV - Giá trị hiện tại thuần (Net Present Value – NPV) của UTKT cần ước lượng, và ra quyết định dựa vào kết quả PV hoặc NPV vừa xác định.

Việc ứng dụng DCF mang lại nhiều tiện ích, tuy nhiên nó cũng có những sai sót nhất định. DCF chỉ đơn thuần là một công cụ tính toán, vì vậy không thể tránh được những sai lệch. Một sự thay đổi nhỏ trong yếu tố đầu vào có thể dẫn tới thay đổi lớn về trị giá UTKT được ước lượng.

Ngoài ra, trong một số trường hợp, mức độ không chắc chắn trong ước tính quá cao sẽ dẫn đến việc không thể đưa ra ước tính kế toán hợp lý. Do đó, khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng có thể không cho phép ước tính kế toán đó được ghi nhận trong BCTC hoặc được đo lường theo giá trị hợp lý. Trong trường hợp đó, các rủi ro đáng kể không chỉ liên quan đến việc liệu ước tính kế toán có phải được ghi nhận hay không, hay liệu ước tính đó có phải được đo lường theo giá trị hợp lý hay không, mà còn liên quan đến tính đầy đủ của các thuyết minh. Với các ước tính kế toán như vậy, khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng có thể yêu cầu phải thuyết minh ước tính kế toán và mức độ không chắc chắn cao liên quan đến ước tính kế toán đó trong trường hợp mà mức độ không chắc chắn trong ước tính quá cao, thì doanh nghiệp có thể cân nhắc không ghi nhận, cụ thể trong các trường hợp như:

- (1) Các ước tính kế toán phụ thuộc nhiều vào xét đoán, ví dụ xét đoán về kết quả của vụ kiện đang tiến hành hay giá trị và thời gian của các dòng tiền tương lai phụ thuộc vào những sự kiện không chắc chắn sẽ xảy ra trong nhiều năm tới;
- (2) Ước tính kế toán không được tính toán bằng các kỹ thuật đo lường được thừa nhận;

(3) Ước tính kế toán mà kết quả soát xét của kiểm toán viên về các ước tính tương tự được lập trong BCTC kỳ trước có sự khác biệt đáng kể giữa giá trị ước tính ban đầu và kết quả thực tế sau đó;

(4) Ước tính kế toán về giá trị hợp lý được xác định từ việc sử dụng một mô hình mang tính đặc thù cao do đơn vị tự xây dựng hay dựa trên những dữ liệu đầu vào không kiểm chứng được.

Bên cạnh đó, doanh nghiệp cần nhận thức rõ ràng việc cố tình không ghi nhận các ước tính kế toán hoặc lợi dụng các ước tính kế toán để “làm đẹp” BCTC sẽ dẫn đến các rủi ro cho nhà đầu tư, cổ đông và chính doanh nghiệp trong tương lai. Do đó, việc ghi nhận một cách đầy đủ, đúng quy định, tự nguyện công bố thông tin chính xác, minh bạch ngoài việc tránh cho doanh nghiệp các chi phí không đáng có (ví dụ như chi phí bị phạt do sử dụng ước tính kế toán vì mục đích không chính đáng...) mà còn đảm bảo quyền lợi cho bên thứ ba (third party) trong việc tiếp cận BCTC trung thực, hiểu được hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và đưa ra các quyết định đầu tư hợp lý nhất.

#### *3.3.2.3. Hoàn thiện về công bố thông tin*

Các công ty xây lắp niêm yết cũng cần có chế độ công bố thông tin đầy đủ đối với các ước tính kế toán và thay đổi ước tính kế toán trong kỳ, nhằm tránh tình trạng thông tin bất cân xứng làm ảnh hưởng đến quyền lợi của hội đồng quản trị và các cổ đông. Với thực trạng các ước tính kế toán thay đổi đáng kể trước và sau kiểm toán đòi hỏi các doanh nghiệp phải tính toán và đưa các cơ sở chắc chắn khi lập UTKT cũng như khi thay đổi UTKT, tránh làm sai lệch đáng kể số liệu ảnh hưởng tiêu cực đến quyết định đầu tư.

### **3.4. Khuyến nghị để thực hiện giải pháp hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

#### **3.4.1. Về phía các cơ quan quản lý Nhà nước**

– **Bộ Tài chính**

**Thứ nhất**, thực tế hệ thống văn bản pháp lý của Việt Nam còn đang trong quá trình hoàn thiện nên khó tránh khỏi những “lỗ hổng” bị các doanh nghiệp lợi dụng. Việc các doanh nghiệp niêm yết được phép công bố BCTC trước kiểm toán (thường là BCTC Quý IV) và báo cáo sau kiểm toán trên thị trường một mặt giúp cho nhà đầu tư nắm bắt tình hình cập nhật của doanh nghiệp nhưng cũng gây nhiễu loạn thông tin khi tình trạng thay đổi lãi/lỗ giữa các báo cáo khá phổ biến, gây ra thiệt hại cho các nhà đầu tư, cổ đông và cả thị trường chứng khoán. Do đó, Bộ tài chính cần tăng cường công tác kiểm tra, giám sát và có mức xử phạt mang tính răn đe đối với các hành vi sai phạm xử lý. Xây dựng chế tài xử phạt đối với những hành vi sai phạm công bố thông tin BCTC. Theo quy định mức xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực chứng khoán và thị trường chứng khoán của Thủ tướng Chính phủ công bố năm tháng 9 năm 2013, với những hành vi vi phạm công bố BCTC tối đa là 500 triệu đồng. Mức xử phạt này được đánh giá là còn nhẹ, không có tính răn đe trong khi thực tế thiệt hại về sai phạm thông tin trên thị trường chứng khoán có thể kéo theo thiệt hại rất nhiều tỷ đồng. Từ thực tế trên, mức xử phạt nên được thay đổi như sau:

- Đối với phạt hành chính, nên quy định tiền phạt theo tỷ lệ số tiền gây thiệt hại, không nên đặt một hạn mức xác định.
- Đối với hành vi sai phạm thông tin trên BCTC gây thiệt hại nghiêm trọng có những biện pháp khắc phục hậu quả và hình sự hóa.

**Thứ hai**, về góc độ hoàn thiện chính sách, chuẩn mực và chế độ kế toán Bộ Tài chính cần có hướng dẫn cụ thể về phương pháp xác định và ghi nhận các ước tính kế toán. Các quy định liên quan đến ước tính kế toán hiện nay được đánh giá là khá cứng nhắc, chủ yếu phục vụ công tác quản lý và tính thuế TNDN mà thiếu các căn cứ vào yếu tố thị trường và tình hình thực tế tại doanh nghiệp. Ví dụ theo Thông tư 228, hạn mức dự phòng giảm giá nợ phải thu phân chia theo thời gian quá hạn nợ nhưng trên thực tế sẽ có nhiều tình huống hoặc nhiều

trường hợp doanh nghiệp mất khả năng thu hồi nợ khi khoảng thời gian vẫn nợ chưa trong mức nguy cơ.

**Thứ ba**, cần tăng cường các chế tài xử lý đối với các hành vi vi phạm trong lập BCTC của các công ty xây lắp nói riêng và các công ty niêm yết nói chung. Theo Điều 10, Nghị định 41/2018 về xử lý vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán độc lập của Chính phủ, có quy định: “phạt tiền từ 20 - 30 triệu đồng đối với hành vi giả mạo BCTC, khai man số liệu trên BCTC, thoả thuận hoặc ép buộc người khác giả mạo BCTC, khai man số liệu trên BCTC, thông tin, số liệu công khai BCTC sai sự thật”. Với mức thiệt hại có thể xảy ra do gian lận thông tin có thể lên đến nhiều tỷ đồng thì mức tiền phạt theo quy định hiện hành còn rất thấp. Do đó, Bộ Tài chính và UBCKNN cần nâng mức hình phạt tương ứng với thiệt hại và có thể hình sự hóa gắn với trách nhiệm trực tiếp đối với Ban lãnh đạo của các công ty xây lắp niêm yết đối với các hành vi gian lận. Bên cạnh đó, UBCKNN xây dựng dữ liệu các doanh nghiệp có sai phạm và công bố rộng rãi trên hệ thống để làm cảnh báo tốt cho nhà đầu tư cũng như các bên liên quan.

**Thứ tư**, tăng cường công tác đào tạo và cập nhật kiến thức, đạo đức nghề nghiệp cho kế toán viên và các doanh nghiệp nhằm nâng cao năng lực, trình độ, các kỹ thuật phát hiện rủi ro gian lận, các tình huống và trường hợp xảy ra gian lận thực tế đã xảy ra tại Việt Nam và trên thế giới. Ngoài ra, Bộ Tài chính cần định kỳ tổ chức hội thảo nhằm trao đổi kinh nghiệm và học hỏi kinh nghiệm liên quan đến hoạt động phòng ngừa rủi ro và sai sót.

– **Ủy ban Chứng khoán Nhà nước**

Theo Quyết định Số 48/2015/QĐ-TTg ngày 08/10/2015 của Thủ tướng Chính phủ về chức năng, nhiệm vụ của Ủy ban chứng khoán Nhà nước, UBCKNN có vai trò là cơ quan thực hiện chức năng tham mưu, quản lý Nhà nước về chứng khoán và thị trường chứng khoán, trực tiếp quản lý, giám sát hoạt động chứng khoán và thị trường chứng khoán; quản lý các hoạt động dịch vụ thuộc lĩnh vực chứng khoán, thị trường chứng khoán theo quy định của pháp

luật. Với vai trò là cơ quan chủ trì có tính quản lý, định hướng và giám sát, UBCKNN cần thực hiện các hoạt động sau:

**Thứ nhất**, hoàn thiện các văn bản quy định về công bố thông tin của các công ty niêm yết như Báo cáo thường niên, Báo cáo quản trị... Các thông tin, chỉ tiêu trên BCTC cũng cần được quy định công bố đầy đủ, chính xác và có sự giải thích cụ thể cho các thay đổi hoặc sửa chữa (nếu có). Với những thông tin công bố như hiện nay, người đọc sẽ không thấy đủ các thông tin cần thiết về tình hình tài chính, các rủi ro liên quan đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, do đó làm giảm ý nghĩa công bố thông tin. Các thông tin trên BCTC mặc đã chia ra trường thông tin bắt buộc và tự nguyện. Tuy nhiên, UBCKNN cần có một lộ trình nâng cao nhận thức cho các doanh nghiệp hiểu và thực hiện, việc càng tự nguyện công bố thông tin sẽ càng giảm rủi ro cho các doanh nghiệp có thể gặp phải. Trước tiên là uy tín và sự minh bạch doanh nghiệp sẽ được nhà đầu tư ghi nhận và đánh giá cao. Tiếp đó là giúp doanh nghiệp tránh khỏi các cáo buộc hoặc kiện cáo liên quan đến thông tin không được công bố đầy đủ. Nhà đầu tư, người đọc hoặc các cơ quan chức năng cũng dễ dàng phân tích các chỉ tiêu đang được công bố để đánh giá tình hình hoạt động của doanh nghiệp, phân tích chỉ tiêu tài chính, đánh giá thị trường, đưa ra quyết định đầu tư, các hoạt động giám sát đa cấp qua hệ thống đồng bộ... giúp giảm thiểu rủi ro.

**Thứ hai**, UBCKNN cần được trao quyền và mạnh tay hơn trong việc xử lý vi phạm công bố thông tin: công bố thông tin không chính xác hoặc công bố thông tin chậm. Sẵn sàng huỷ niêm yết bắt buộc đối với các công ty công bố thông tin sai làm tổn hại đến quyền lợi của các nhà đầu tư hoặc công ty chậm công bố thông tin 3 lần liên tiếp cũng có thể bị huỷ niêm yết bắt buộc. Từng bước đơn giản hóa các thủ tục hành chính theo vai trò và tính tự chịu trách nhiệm của các chủ thể thị trường: giảm dần các hoạt động cấp phép, chấp thuận, chuyển sang các chế độ đăng ký hoạt động và báo cáo.

**Thứ ba**, UBCKNN cần độc lập giám sát chất lượng kiểm toán BCTC của các công ty xây lắp nhằm tạo tin tưởng cho các nhà đầu tư. Hiện nay, trách

nhiệm này đang được Bộ Tài chính ủy quyền giao cho VACPA thực hiện hàng năm. Tuy nhiên, sẽ có sự mâu thuẫn và xung đột bởi VACPA vừa có trách nhiệm bảo vệ quyền lợi của các hội viên của VACPA gồm KTV và các công ty kiểm toán, vừa có trách nhiệm bảo vệ quyền lợi các nhà đầu tư tham gia TTCK. Do đó, UBCK nên thành lập Ủy ban giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán, hoạt động trực thuộc UBCK, tiến hành giám sát hoạt động của các công ty đại chúng nói chung và các công ty xây lắp niêm yết nói riêng. Cơ cấu thành viên trong Ủy ban giám sát phải bao gồm đại diện của nhà đầu tư, các công ty có lợi ích công chúng và thành phần quan trọng chịu trách nhiệm giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán là các KTV có trình độ nghiệp vụ chuyên môn nghiệp vụ kế toán và kiểm toán, đảm bảo tính độc lập trong việc đưa ra các quyết định về kết quả kiểm tra và hình thức xử phạt đối với các công ty kiểm toán không đạt yêu cầu trong quá trình cung cấp dịch vụ kiểm toán BCTC cho các công ty xây lắp niêm yết.

**Thứ tư,** UBCKNN cần yêu cầu các công ty xây lắp công bố cụ thể các chỉ tiêu biến động trên BCTC hơn. Cụ thể, theo quy định hiện hành, nếu lợi nhuận sau thuế chênh lệch 10% so với cùng kỳ báo cáo năm trước thì đơn vị cần giải trình cụ thể nguyên nhân dẫn đến sự thay đổi. Tuy nhiên, các doanh nghiệp vẫn chỉ giải thích các nguyên nhân giống nhau như: lợi nhuận gộp tăng, doanh thu tăng và các chi phí giảm... (Trang Trần, 2014). Theo đó, các giải trình này không chi tiết hóa hoặc đầy đủ thông tin nguyên nhân cũng như nêu ra ảnh hưởng của tới các chỉ tiêu liên quan. Bên cạnh đó, các biến động chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán cũng cần xem xét, đánh giá sự biến động thay vì chỉ quan tâm tới chỉ tiêu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

#### – **Sở giao dịch chứng khoán**

Sở Giao dịch chứng khoán trực tiếp quản lý sàn giao dịch chứng khoán, đảm bảo cáo giao dịch được thực hiện đúng quy định, thường xuyên giám sát và kiểm tra tình hình chấp hành, kịp thời phát hiện và xử lý các sai phạm của các công ty niêm yết trong suốt quá trình hoạt động. Sở giao dịch chứng khoán

cũng có trách nhiệm đơn đốc và kiểm tra tình hình công bố thông tin, đặc biệt là thông tin phân tích tài chính được phân tích công khai, tạo môi trường đầu tư lành mạnh, minh bạch và cung cấp kịp thời thông tin cho nhà đầu tư. Do đó, ngoài việc tăng cường kiểm tra, giám sát các hoạt động công bố của doanh nghiệp, SGDCK cần đa dạng hóa các phương tiện công bố, xây dựng hệ thống tiếp nhận thông tin từ các doanh nghiệp, phân tích, tổng hợp và công bố tự động giúp tiếp cận thông tin nhanh hơn, có tính chính xác và giảm thiểu rủi ro hơn.

### **3.4.2. Về phía các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

Kết quả nghiên cứu định lượng đánh giá có 8 nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán (nhận diện, xử lý và công bố) tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam bao gồm: *Quy mô doanh nghiệp, Công ty kiểm toán, Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT, Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập, Kinh nghiệm và trình độ chuyên môn của kế toán, Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty, Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị, Ý kiến tư vấn của các bên độc lập*. Trên cơ sở mô hình này, các doanh nghiệp có thể đánh giá các nhân tố có thể ảnh hưởng đến tính tuân thủ về xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại công ty mình.

#### *Đối với Hội đồng quản trị*

Với mô hình đề xuất, Ban lãnh đạo công ty có thể đánh giá các nhân tố ảnh hưởng mức độ tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán trong công ty dựa trên các biến như: Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT; Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập; Mức độ quan tâm và nhận thức của nhà quản trị... Quan điểm về việc tách biệt vai trò của Giám đốc điều hành (CEO) và Chủ tịch hội đồng quản trị được rất nhiều nước Châu Âu ủng hộ, tác giả nghiêng về quan điểm này bởi tính giám sát và quản lý lẫn nhau sẽ phát huy tốt tác dụng. Thực tế, Ban Giám đốc thường sẽ lạm dụng quyền hạn để khống chế kiểm soát nội bộ và làm sai lệch các thông tin kế toán. Ở những công ty có chủ thể kiêm

nhiệm điều hành hoặc/và tỷ lệ thành viên HĐQT điều hành cao thì nguy cơ gây ra thiệt hại cho các cổ đông nhỏ (minor), các nhà đầu tư và thị trường chứng khoán là rất cao. Ngược lại, khi công ty không được điều hành bởi chủ thể kiêm nhiệm, thì thành viên HĐQT sẽ tác động không nhỏ đến việc ngăn chặn sai sót trong BCTC. Để làm được điều này đòi hỏi phải thiết lập một cơ cấu quản trị độc lập, có sự giám sát giữa HĐQT với Ban điều hành để tránh những xung đột về lợi ích trong công ty. Ngoài ra, cần phân tách chức năng điều hành và chức năng giám sát, phê duyệt. Bên cạnh đó, để thực hiện nhiệm vụ giám sát hiệu quả quản lý, ngăn ngừa xung đột lợi ích và cân bằng khả năng cạnh tranh của công ty, HĐQT phải có khả năng đánh giá khách quan, điều này được thể hiện qua cơ cấu thành viên HĐQT độc lập công ty. Mặc dù Bộ Tài chính đã ban hành quy chế quản trị quy định về thành viên HĐQT độc lập chỉ mang tính hướng dẫn, tuy nhiên, trong thực tế, không chỉ riêng các công ty xây lắp mà phần lớn công ty niêm yết có hội đồng thành viên có tỷ lệ sở hữu cao làm công tác quản trị. Điều này dễ dàng tạo điều kiện cho các cổ đông lớn thao túng, tập trung quyền lực và gây quy cơ thiệt hại cho các cổ đông nhỏ (minor). Chính vì vậy, cơ cấu Hội đồng quản trị của công ty cần đảm bảo sự cân đối giữa các thành viên điều hành và các thành viên không điều hành. Thành viên HĐQT không điều hành phải chiếm ít nhất hai phần ba (2/3) thay vì một phần ba (1/3) tổng số thành viên HĐQT theo như Nghị định số 71/2017/NĐ-CP hướng dẫn về quản trị công ty áp dụng đối với công ty đại chúng. Ngoài ra, nhằm hạn chế sai sót hoặc gian lận, cần giảm thiểu thành viên hội đồng quản trị tham gia điều hành công ty. Các thành viên hội đồng quản trị nên hạn chế lựa chọn các thành viên có mối quan hệ thân tộc để tránh có sự câu kết và lợi ích nhóm trong công ty.

Các công ty xây lắp nói riêng và các doanh nghiệp nói chung cần đề cao nguyên tắc quản trị đối với Ban Giám đốc và Ban Quản trị như bộ quy tắc ứng xử, thể hiện không chỉ các quy tắc đạo đức nghề nghiệp mà còn thúc đẩy hành vi trung thực xuyên suốt từ lãnh đạo tới nhân viên. Ý chí của nhà lãnh đạo sẽ ảnh hưởng lớn nhất tới mức độ tuân thủ về xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế

toán trên BCTC, cụ thể là có giảm thiểu và loại trừ sai sót hoặc gian lận trên BCTC hay không.

#### *Đối với Ban điều hành*

Theo các quy định hiện hành hướng dẫn về quản trị công ty đại chúng mới chỉ quy định về trách nhiệm của HĐQT, Ban kiểm soát mà thiếu đi trách nhiệm của Ban điều hành. Thực tế cho thấy các sai sót hay gian lận hoặc công bố thông tin không đầy đủ xuất phát từ công tác quản lý yếu kém của Ban Điều hành. Do đó, cần bổ sung quy định Tổng giám đốc phải là người chịu trách nhiệm trong việc xây dựng và cải tiến thường xuyên hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm tránh việc sai sót hoặc gian lận từ các thành viên trong công ty.

Bên cạnh đó, để phát hiện sớm các sai sót hoặc gian lận đòi hỏi Ban lãnh đạo công ty cũng như bộ phận Kiểm toán nội bộ, Ban Kiểm soát cùng chung tay, sát sao với các hoạt động của công ty, đặc biệt là công tác kế toán. Bên cạnh đó, vai trò của công ty kiểm toán cũng rất quan trọng, đảm bảo tính tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại công ty xây lắp niêm yết.

Nghiên cứu cũng đã chứng minh sự quan tâm và hiểu biết của ban lãnh đạo ảnh hưởng trực tiếp đến việc giảm thiểu sai sót hoặc gian lận có trong công ty. Ngược lại, sự thiếu hiểu biết và hời hợt của lãnh đạo thường dẫn đến sai phạm với giá trị tổn thất lớn hơn nhiều so với các sai phạm khác. Sự hiểu biết của lãnh đạo đơn vị không chỉ bó hẹp trong các kiến thức kế toán mà còn là nhận thức và tuân thủ các quy định liên quan như Luật kế toán, Nghị định, Chế độ kế toán, Chuẩn mực kế toán và các quy định pháp luật liên quan. Các hoạt động đúng đắn từ phía lãnh đạo đơn vị sẽ thúc đẩy và có tác động tích cực, lan tỏa tới toàn bộ nhân viên, giúp ngăn chặn các sai sót hoặc giảm thiệt hại tới mức thấp nhất.

Ngoài ra, Ban điều hành công ty cần xây dựng các chính sách, quy định, yêu cầu kế toán tại đơn vị nhất là với đặc thù công ty xây lắp luôn có một bộ phận kế toán độc lập tại hiện trường thi công trước khi tập hợp về công ty. Mục tiêu về quản trị công ty đối với Ban điều hành là phải thực hiện bằng hành

động cụ thể trong việc xây dựng các quy trình, thủ tục trong việc phát hiện, phòng ngừa sai sót hoặc gian lận (nếu có) và các quy trình nhận diện, xử lý và công bố thay đổi ước tính kế toán.

Ban điều hành công ty cũng cần tuyển chọn nhân viên kế toán có đạo đức nghề nghiệp, trình độ cao và có kinh nghiệm thực tế, điều này sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới kết quả công việc, đảm bảo tối thiểu hóa các sai sót, đánh giá và ghi nhận các UTKT chính xác hơn trong doanh nghiệp. Bên cạnh đó, các nhân viên kế toán cần được thường xuyên cập nhật kiến thức về kế toán, kiểm toán, tài chính, thuế, hiểu biết về pháp luật Việt Nam, am hiểu về đặc thù ngành xây lắp... từ đó chủ động vận dụng và lựa chọn các ước tính kế toán chính xác, linh hoạt, phù hợp với đặc thù ngành và điều kiện thực tế tại doanh nghiệp. Bên cạnh đó người làm công tác kế toán cần phải nhận thức được vai trò và trách nhiệm của người làm kế toán trong việc tuân thủ quy định chính sách kế toán để nâng cao chất lượng công bố thông tin trên BCTC cung cấp cho các đối tượng sử dụng.

Các công ty xây lắp cũng cần mời các chuyên gia hoặc các đơn vị, tổ chức tư vấn độc lập để phát hiện các nhân tố dẫn tới sai sót và gian lận trong công ty, cũng như đưa ra các cách thức, phương pháp ước tính kế toán tiên tiến, chính xác hơn.

Ngoài ra, Ban lãnh đạo công ty cần trang bị hệ thống công nghệ thông tin đồng bộ, giúp lưu trữ các hồ sơ, tài liệu và chứng từ kế toán lâu hơn. Hơn nữa, hệ thống công nghệ thông tin cũng sớm phát hiện các sai sót hoặc loại trừ các lỗi tính toán cơ học mà kế toán có thể nhầm. Tuy nhiên, cách này không thể loại trừ các sai phạm chủ đích từ phía kế toán khi các dữ liệu đầu vào đã bị làm sai hoặc làm giả. Do đó, công ty cần có duy trì việc cập nhật kiến thức, đào tạo nâng cao nghiệp vụ và trau dồi đạo đức nghề nghiệp cho các nhân viên kế toán hoặc các cấp lãnh đạo trực tiếp bộ phận để làm tốt công việc và giúp hạn chế rủi ro. Bên cạnh đó, các hoạt động kế toán cần được kiểm tra định kỳ và đột

xuất, giám sát chặt chẽ và kiểm tra của bộ phận Kiểm toán nội bộ và Ban kiểm soát công ty.

### **KẾT LUẬN CHƯƠNG 3**

Chương 3 chỉ ra định hướng phát triển của ngành xây lắp trong thời gian tới. Từ thực trạng xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam và kết quả nghiên cứu định lượng ở Chương 2, tác giả đưa ra một số giải pháp hoàn thiện việc xử lý (nhận diện, xử lý và công bố thông tin) kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Trên cơ sở đó, tác giả đưa ra một số khuyến nghị để thực hiện giải pháp hoàn thiện việc xử lý kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại công ty xây lắp niêm yết trên TTCK Việt Nam.

## KẾT LUẬN

Cùng với sự phát triển và hội nhập của nền kinh tế Việt Nam, công ty xây lắp niêm yết cũng từ đó mà phát triển mạnh mẽ. Tuy nhiên, bên cạnh sự phát triển đáng ghi nhận cả về số lượng và chất lượng của các công ty xây lắp thì còn tồn tại thực trạng sự tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính còn hạn chế. Điều này làm ảnh hưởng đến tính chính xác của BCTC và làm sai lệch quyết định của nhà đầu tư. Xuất phát từ thực tế trên, luận án nghiên cứu và đưa ra giải pháp hoàn thiện sự tuân thủ xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại công ty xây lắp niêm yết.

Luận án này trước hết khái quát, tổng hợp và hệ thống hóa các vấn đề lý luận liên quan đến xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán cũng như tính tuân thủ trong xử lý ở khía cạnh nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Luận án tiến hành hai phương pháp nghiên cứu là phương pháp định tính và định lượng để giải quyết vấn đề. Phương pháp định tính chỉ ra thực trạng tính tuân thủ trong xử lý (nhận diện, xử lý và công bố) thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Phương pháp định tính chỉ ra các nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán.

Luận án được hoàn thành dựa trên cơ nghiên cứu các tài liệu trong nước và nước ngoài, đồng thời nhận được sự giúp đỡ nhiệt tình của các thầy cô giáo, chuyên gia, đồng nghiệp và cán bộ kế toán tại các công ty xây lắp. Tác giả hy vọng kết quả của luận án có đóng góp nhất định vào việc xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết. Mặc dù đã cố gắng hết sức nhưng do hiểu biết còn hạn chế nên không tránh khỏi những thiếu sót, tác giả rất mong sự góp ý để luận án được hoàn thiện hơn.

## **TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Luật Chứng khoán 2006, sửa đổi bổ sung 2010.
2. Nghị định 71/2017/NĐ-CP hướng dẫn về quản trị công ty áp dụng đối với công ty đại chúng.
3. Thông tư 228/2009/TT-BTC ngày 7/12/2009 hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây lắp tại doanh nghiệp.
4. Thông tư 34/2011/TT-BTC ngày 14/3/2011 sửa đổi bổ sung Thông tư số 228/2009/TT-BTC ngày 7 tháng 12 năm 2009 của Bộ Tài chính Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp tại doanh nghiệp
5. Thông tư 89/2013/TT-BTC ngày 28/06/2013 sửa đổi, bổ sung thông tư số 228/2009/TT-BTC ngày 7/12/2009 của bộ tài chính hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp tại doanh nghiệp.
6. Thông tư 48/2019/TT-BTC ngày 8/8/2019 thay thế Thông tư 228/2009/TT-BTC ngày 07 tháng 12 năm 2009 hướng dẫn việc trích lập và xử lý các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, công trình xây dựng tại doanh nghiệp.
7. Thông tư 155/2015/TT-BTC ban hành ngày 06/10/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn công bố thông tin trên thị trường chứng khoán.
8. Chuẩn mực kế toán 29- Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót.
9. Chuẩn mực kế toán 02- Hàng tồn kho.
10. Chuẩn mực kế toán 18- Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.

11. Chuẩn mực kiểm toán quốc tế 450 (ISA 450): Đánh giá sai sót trong quá trình kiểm toán
12. IAS 08- Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót
13. Báo cáo tài chính trước và sau kiểm toán của công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán từ năm 2015-2019 do Vietstock cung cấp
14. Báo cáo xu hướng sản xuất kinh doanh ngành xây dựng Quý I và dự báo Quý II năm 2020- Tổng cục Thống Kê (2020).
15. Báo cáo niên giám 2019 của Tổng cục Thống kê
16. Báo cáo ngành Xây dựng 2019, 5/2020- FPT Securities
17. Báo cáo năm 2018 của Hiệp hội các nhà điều tra gian lận Mỹ (ACFE)
18. Báo cáo kinh tế vĩ mô của Công ty Cổ phần Chứng khoán Ngân Hàng Đầu tư và Phát triển Việt Nam (BIDV)

Agrawal, A. , Chadha, S. 2005. "Corporate governance and accounting scandals ." *Journal of Law and Economics* 48 (2), pp. 371-390.

Alsaeed. 2009. *The association between firm-specific characteristics and disclosure: The case of Saudi Arabia.*

Anh, PGS. TS Mai Ngọc. 2012. "Hoàn thiện phương pháp xác định các ước tính kế toán theo chuẩn mực và chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam." *Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở.*

Botosan, C. and Plumlee, M. 2002. "A re-examination of disclosure level and the expected cost of equity capital." *Journal of accounting research* (Botosan, C. and Plumlee, M.).

Botosan, Christine A. 1997. "Disclosure Level and the Cost of Equity Capital." *The Accounting Review.*

Creswell, J.W. 2009. *Research design: Quanlitative, quantitative, and mixed methods approaches. 3rd ed. CA: Sage.*

- Đặng Ngọc Hùng và cộng sự. 2017. "Application of F-SCORE in Predicting Fraud, Errors: Experimental Research in Vietnam." *International Journal of Accounting and Financial Reporting*.
- Đặng Thị Hồng Hà. 2017. "Hoàn thiện kế toán các khoản dự phòng và tổn thất tài sản trong các doanh nghiệp xây lắp ở Việt Nam." *Luận án Tiến sĩ*.
- Daniel Zeghal & Mhedhbi . 2006. "An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries." *The International Journal of Accounting* 373-386.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. 1996. "Causes and consequences of earnings manipulations: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC." *Contemporary Accounting Research* 13(1), 1-36.
- Farber. 2005. "Restoring Trust after Fraud: Does Corporate Governance Matter?" *Accounting review* 80 (2), pp. 539-561.
- Garner, Bryan. 2004. "Black's Law Dictionary." Thomson West.
- Giner. 1997. *The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms*.
- Giner. 1997. "The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms." *European Accounting Review*.
- Hà, Đặng Thị Hồng. 2017. "Hoàn thiện kế toán các khoản dự phòng và tổn thất tài sản trong các doanh nghiệp xây lắp ở Việt Nam." *Luận án Tiến sĩ*.
- Healy, Papelu. 2001. *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature*.
- Hoàn, Nguyễn Thị Thu. 2018. "Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng CMKT - Nghiên cứu CMKT thuế thu nhập DN tại Việt Nam." *Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh*.

- Hùng, Đặng Ngọc. 2016. "Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng chuẩn mực kế toán ở Việt Nam." *Researchgate.net*.
- Kinney, Jr., W.R. 1979. "The Predictive Power of Limited Information in Preliminary Analytical Review: An Empirical Study." *Accounting Research*.
- Kinney, Jr., W.R. 1997. "The Predictive Power of Limited Information in Preliminary Analytical Review: An Empirical Study." *Journal of Accounting Research*.
- Kinney, William R. 1979. "Predictive Power of Limited Information in Preliminary Analytical Review: An Empirical Study." *Journal of Accounting Research* (Wiley) 48–165.
- Larcker, D. F., Richardson, S. A. , Tuna, I. . 2007. "Corporate Governance, Accounting Outcomes, and Organizational Performance." *The Accounting Review*. 82 (4), pp. 963-1008.
- Mai Đức Nghĩa, Vũ Hữu Đức, Huỳnh Văn Hiếu. 2010. *Áp dụng quy trình phân tích vào việc phát hiện gian lận, sai sót trên báo cáo tài chính*.
- Mai Đức Nghĩa, Vũ Hữu Đức, Huỳnh Văn Hiếu. 2010. "ÁP DỤNG QUY TRÌNH PHÂN TÍCH VÀO VIỆC PHÁT HIỆN SAI SÓT, GIAN LẬN TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH." *Tạp trí kiểm toán nhà nước*.
- Nguyễn Công Phương, Lâm Xuân Đào. 2016. "Các nhân tố ảnh hưởng đến sai phạm trong báo cáo tài chính của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam." *Tạp chí Kinh tế & Phát triển* 230, pp. 62-71.
- Nguyễn Công Phương, Nguyễn Trọng Hiền, Nguyễn Mạnh Cường. 2018. "Sai sót báo cáo tài chính của công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam." *Tạp trí khoa học và công nghệ đại học Đà Nẵng* 15-17.
- Nguyễn Thị Ngọc Diệp, Nguyễn Quốc Thịnh, Nguyễn Huy Hoàng. 2020. "Các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam của

- các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Thành phố Hồ Chí Minh." *Tạp trí Công thương*.
- Nguyễn, Trần Đình Khôi. 2013. "Bàn về thang đo các nhân tố phi tài chính ảnh hưởng vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DNNVV tại Đà Nẵng." *Tạp trí kinh tế và phát triển* 190 54-60.
- Nhung, Nguyễn Thị Hồng. 2018. "Tác động của yếu tố quy mô công ty đến điều chỉnh lợi nhuận các công ty niêm yết tại Việt Nam giai đoạn 2014 - 2017." *Tạp trí Công thương* <http://www.tapchicongthuong.vn/bai-viet/tac-dong-cua-yeu-to-quy-mo-cong-ty-den-dieu-chinh-loi-nhuan-cac-cong-ty-niem-yet-tai-viet-nam-giai-doan-2014-2017-54806.htm>.
- Phương, Đoàn Nguyễn Trang. 2010. "Các yếu tố ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam; ." *Kỷ yếu hội thảo “35 năm phát triển và hội nhập Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng”*.
- R K Elliot; J J Willingham; Peat, Marwick, Mitchell. 1980. *Management Fraud - Detection and Deterrence*.
- Song, Qian. 2011. "DOES PRESENTATION FORMAT AFFECT AUDITORS' CONSIDERATION OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INFORMATION IN ASSESSING MISSTATEMENT RISKS?"
- sự, Nguyễn Công Phương và cộng. 2012. "Nghiên cứu thực trạng công bố thông tin trong báo cáo tài chính của các công ty niêm yết trên sở giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh." *Đề tài khoa học và công nghệ cấp cơ sở, Đại học Đà Nẵng*.
- Tan, T. T. G., Tri, N. T., Tu, D. N, Hiep, H. T., Uyen, N. D. H. 2015. ""Đánh giá rủi ro gian lận báo cáo tài chính của các công ty niêm yết tại Việt Nam."" *Tạp chí phát triển kinh tế*. (Tạp chí phát triển kinh tế. Tạp chí phát triển kinh tế. 26(1)) 26(1): 74-94.

- Thanh, Nguyễn Thị Lê. 2017. "Kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện." *Luận án Tiến sỹ*.
- Thuần, Phạm Quốc. 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 sỹ*.
- Trần Thị Giang Tân, Trương Thùy Dương. 2016. "Ảnh hưởng các đặc tính của hội đồng quản trị đến sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính: Bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam." *Kinh tế & Phát triển* 27 (8), pp. 42-60.
- Trần Thị Giang Tân, Nguyễn Trí Tri, Đinh Ngọc Tú, Hoàng Trọng Hiệp, Nguyễn Đình Hoàng Uyên. 2015. "Đánh giá rủi ro gian lận báo cáo tài chính của các công ty niêm yết tại Việt Nam." *Tạp chí phát triển kinh tế*.
- Trần Thị Giang Tân, Trương Thùy Dương. 2016. "Ảnh hưởng các đặc tính của hội đồng quản trị đến sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính: Bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam." *Kinh tế & Phát triển* 27 (8), pp. 42-60.
- Well, Joseph T. 2013. "Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection." *Wiley, Hoboken*.
- Xu, Hongjiang. 2003. "Key issues of accounting information quality management: Australian case studies." *Industrial Management & Data System* 461-470.
- Yuemei, Yanxi. 2008. *An empirical research on corporate governance and information disclosure quality*.

**Phụ lục 1: Danh sách công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam**

(Đơn vị: đồng)

| STT | Mã CK | Tên doanh nghiệp                                   | Sàn NY | Vốn điều lệ       | Tổng nguồn vốn     | Năm niêm yết |
|-----|-------|----------------------------------------------------|--------|-------------------|--------------------|--------------|
| 1   | AME   | CTCP Alphanam E&C                                  | HNX    | 120.000.000.000   | 1.110.360.818.212  | 2010         |
| 2   | BAX   | CTCP Thống Nhất                                    | HNX    | 82.000.000.000    | 890.661.989.000    | 2017         |
| 3   | BCE   | CTCP Xây dựng và Giao thông Bình Dương             | HOSE   | 300.000.000.000   | 856.099.302.000    | 2010         |
| 4   | C47   | CTCP Xây dựng 47                                   | HOSE   | 170.201.300.000   | 1.920.150.096.000  | 2011         |
| 5   | C69   | CTCP Xây dựng 1369                                 | HNX    | 100.000.000.000   | 345.392.203.000    | 2017         |
| 6   | C92   | CTCP Xây dựng và Đầu tư 492                        | HNX    | 53.129.200.000    | 343.319.511.000    | 2007         |
| 7   | CDC   | CTCP Chương Dương                                  | HOSE   | 157.064.060.000   | 850.918.885.000    | 2010         |
| 8   | CEE   | CTCP Xây dựng Hạ tầng CII                          | HOSE   | 415.000.000.000   | 1.879.180.213.000  | 2017         |
| 9   | CII   | CTCP Đầu tư Hạ tầng Kỹ thuật Thành phố Hồ Chí Minh | HOSE   | 2.830.432.730.000 | 29.249.127.937.000 | 2006         |
| 10  | CLG   | CTCP Đầu tư và Phát triển Nhà đất COTEC            | HOSE   | 211.500.000.000   | 522.264.540.000    | 2010         |

| <b>STT</b> | <b>Mã CK</b> | <b>Tên doanh nghiệp</b>                        | <b>Sàn NY</b> | <b>Vốn điều lệ</b> | <b>Tổng nguồn vốn</b> | <b>Năm niêm yết</b> |
|------------|--------------|------------------------------------------------|---------------|--------------------|-----------------------|---------------------|
| 11         | CMS          | CTCP Xây dựng và Nhân lực Việt Nam             | HNX           | 172.000.000.000    | 626.340.768.000       | 2010                |
| 12         | CSC          | CTCP Tập đoàn COTANA                           | HNX           | 205.000.000.000    | 973.977.360000        | 2009                |
| 13         | CTD          | CTCP Xây dựng Coteccons                        | HOSE          | 783.550.000.000    | 16.198.834.655.000    | 2010                |
| 14         | CTI          | CTCP Đầu tư Phát triển Cường Thuận IDICO       | HOSE          | 629.999.970.000    | 4.526.644.471.000     | 2010                |
| 15         | CX8          | CTCP Đầu tư và Xây lắp Constrexim Số 8         | HNX           | 22.084.260.000     | 78.021.120.000        | 2010                |
| 16         | D11          | CTCP Địa ốc 11                                 | HNX           | 65.519.650.000     | 642.650.019.000       | 2011                |
| 17         | D2D          | CTCP Phát triển Đô thị Công nghiệp số 2        | HOSE          | 107.000.000.000    | 2.098.644.479.000     | 2009                |
| 18         | DC2          | CTCP Đầu tư - Phát triển - Xây dựng (DIC) Số 2 | HNX           | 25.200.000.000     | 159.696.704.000       | 2010                |
| 19         | DC4          | CTCP DIC Số 4                                  | HNX           | 110.000.000.000    | 659.206.588.000       | 2008                |
| 20         | DIH          | CTCP Đầu tư Phát triển Xây dựng - Hội An       | HNX           | 59.949.620.000     | 348.899.765.000       | 2011                |

| STT | Mã CK | Tên doanh nghiệp                                               | Sàn NY | Vốn điều lệ       | Tổng nguồn vốn    | Năm niêm yết |
|-----|-------|----------------------------------------------------------------|--------|-------------------|-------------------|--------------|
| 21  | DLG   | CTCP Tập đoàn Đức Long Gia Lai                                 | HOSE   | 3.429.623.057.000 | 8.614.512.642.000 | 2010         |
| 22  | DPG   | CTCP Đạt Phương                                                | HOSE   | 299.999.620.000   | 5.084.249.064.000 | 2018         |
| 23  | DTD   | CTCP Đầu tư Phát triển Thành Đạt                               | HNX    | 220.000.000.000   | 1.699.544.557.000 | 2017         |
| 24  | EVG   | CTCP Đầu tư Everland                                           | HOSE   | 600.000.000.000   | 848.990.105.000   | 2017         |
| 25  | FCN   | CTCP FECON                                                     | HOSE   | 943.445.620.000   | 5.647.460.660.000 | 2012         |
| 26  | FDC   | CTCP Ngoại thương và Phát triển Đầu tư Thành phố Hồ Chí MinhHO | HOSE   | 611.007.800.000   | 951.847.418.000   | 2010         |
| 27  | FIR   | CTCP Địa ốc First Real                                         | HOSE   | 366.545.000.000   | 549.607.858.000   | 2018         |
| 28  | HAS   | CTCP Hacisco                                                   | HOSE   | 80.000.000.000    | 221.611.809.000   | 2002         |
| 29  | HBC   | CTCP Tập đoàn Xây dựng Hòa Bình                                | HOSE   | 1.960.749.770.000 | 221.611.809.000   | 2006         |
| 30  | HTI   | CTCP Đầu tư Phát triển Hạ tầng IDICO                           | HOSE   | 249.492.000.000   | 1.755.159.026.000 | 2010         |
| 31  | HTN   | CTCP Hưng Thịnh Incons                                         | HOSE   | 287.499.240.000   | 5.217.054.660.000 | 2018         |
| 32  | HU1   | CTCP Đầu tư và Xây dựng HUD1                                   | HOSE   | 100.000.000.000   | 1.050.939.639.000 | 2011         |
| 33  | HU3   | CTCP Đầu tư và Xây dựng HUD3                                   | HOSE   | 99.999.440.000    | 386.170.681.000   | 2011         |
| 34  | HUB   | CTCP Xây lắp Thừa Thiên Huế                                    | HOSE   | 152.460.000.000   | 731.774.599.000   | 2019         |

| <b>STT</b> | <b>Mã CK</b> | <b>Tên doanh nghiệp</b>                           | <b>Sàn NY</b> | <b>Vốn điều lệ</b> | <b>Tổng nguồn vốn</b> | <b>Năm niêm yết</b> |
|------------|--------------|---------------------------------------------------|---------------|--------------------|-----------------------|---------------------|
| 35         | HUT          | CTCP Tasco                                        | HNX           | 2.686.319.650.000  | 11.018.000.171.000    | 2008                |
| 36         | HVH          | CTCP Đầu tư và Công nghệ HVC                      | HOSE          | 200.000.000.000    | 380.767.835.000       | 2018                |
| 37         | KTT          | CTCP Đầu tư Thiết bị và Xây lắp Điện Thiên Trường | HNX           | 29.550.000.000     | 48.165.309.000        | 2010                |
| 38         | L10          | CTCP Lilama 10                                    | HOSE          | 98.900.000.000     | 1.189.889.129.000     | 2007                |
| 39         | L14          | CTCP Licogi 14                                    | HNX           | 149.991.800.000    | 464.023.827.000       | 2011                |
| 40         | L18          | CTCP Đầu tư và Xây dựng Số 18                     | HNX           | 80.999.790.000     | 2.219.642.848         | 2008                |
| 41         | L35          | CTCP Cơ khí Lắp máy Lilama                        | HNX           | 32.651.550.000     | 215.528.564000        | 2010                |
| 42         | L43          | CTCP Lilama 45.3                                  | HNX           | 35.000.000.000     | 605.725.875.000       | 2008                |
| 43         | L61          | CTCP Lilama 69-1                                  | HNX           | 75.762.000.000     | 877.520.869.000       | 2008                |
| 44         | L62          | CTCP Lilama 69-2                                  | HNX           | 82.982.430.000     | 603.194.848.000       | 2008                |
| 45         | LCD          | CTCP Lắp máy - Thí nghiệm Cơ điện                 | HNX           | 15.000.000.000     | 107.194.310.000       | 2010                |
| 46         | LCG          | CTCP Licogi 16                                    | HOSE          | 1.000.000.000.000  | 4.718.725.551.000     | 2008                |
| 47         | LCS          | CTCP Licogi 166                                   | HNX           | 76.000.000.000     | 312.719.195.000       | 2010                |
| 48         | LGC          | CTCP Đầu tư Cầu đường CII                         | HOSE          | 1.928.547.650.000  | 12.431.708.949.000    | 2006                |

| STT | Mã CK | Tên doanh nghiệp                          | Sàn NY | Vốn điều lệ     | Tổng nguồn vốn    | Năm niêm yết |
|-----|-------|-------------------------------------------|--------|-----------------|-------------------|--------------|
| 49  | LHC   | CTCP Đầu tư và Xây dựng Thủy lợi Lâm Đồng | HNX    | 36.000.000.000  | 638.297.553.000   | 2010         |
| 50  | LEC   | CTCP Bất động sản Điện lực Miền Trung     | HOSE   | 343.620.136.000 | 1.077.939.364.000 | 2017         |
| 51  | LIG   | CTCP Licogi 13                            | HNX    | 435.980.320.000 | 4.070.599.169.000 | 2010         |
| 52  | LM7   | CTCP Lilama 7                             | HNX    | 50.000.000.000  | 183.824.631.000   | 2010         |
| 53  | LM8   | CTCP Lilama 18                            | HOSE   | 93.886.820.000  | 1.908.615.108.000 | 2010         |
| 54  | LO5   | CTCP Lilama 5                             | HNX    | 51.497.910.000  | 441.710.773.000   | 2009         |
| 55  | LUT   | CTCP Đầu tư Xây dựng Lương Tài            | HNX    | 150.000.000.000 | 1.006.072.654.000 | 2008         |
| 56  | MCO   | CTCP Đầu tư và Xây dựng BDC Việt Nam      | HNX    | 41.039.290.000  | 138.456.806.000   | 2006         |
| 57  | MDG   | CTCP Miền Đông                            | HOSE   | 108.890.310.000 | 379.442.125.000   | 2011         |
| 58  | MST   | CTCP Xây dựng 1.1.6.8                     | HNX    | 205.199.860.000 | 842.375.638.000   | 2016         |
| 59  | NDX   | CTCP Xây lắp Phát triển Nhà Đà Nẵng       | HNX    | 60.875.570.000  | 143.523.234.000   | 2013         |

| <b>STT</b> | <b>Mã CK</b> | <b>Tên doanh nghiệp</b>                        | <b>Sàn NY</b> | <b>Vốn điều lệ</b> | <b>Tổng nguồn vốn</b> | <b>Năm niêm yết</b> |
|------------|--------------|------------------------------------------------|---------------|--------------------|-----------------------|---------------------|
| 60         | NHA          | TCT Đầu tư Phát triển Nhà và Đô thị Nam Hà Nội | HNX           | 150.515.250.000    | 269.121.248.000       | 2010                |
| 61         | NLG          | CTCP Đầu tư Nam Long                           | HOSE          | 6.199.932.855.000  | 10.904.393.811.000    | 2013                |
| 62         | PC1          | CTCP Xây lắp Điện I                            | HOSE          | 1.327.702.940.000  | 8.315.278.014.000     | 2016                |
| 63         | PDR          | CTCP Phát triển Bất động sản Phát Đạt          | HOSE          | 4.368.928.867.000  | 13.961.379.480.000    | 2010                |
| 64         | PEN          | CTCP Xây lắp III Petrolimex                    | HNX           | 50.000.000.000     | 340.372.584.000       | 2014                |
| 65         | PHC          | CTCP Xây dựng Phục Hưng Holdings               | HOSE          | 234.077.550.000    | 2.402.303.711.000     | 2018                |
| 66         | PTD          | CTCP Thiết kế Xây dựng Thương mại Phúc Thịnh   | HNX           | 32.000.000.000     | 318.160.422.000       | 2015                |
| 67         | PXI          | CTCP Xây dựng Công nghiệp và Dân dụng Dầu khí  | HOSE          | 300.000.000.000    | 615.969.806.000       | 2010                |
| 68         | PXS          | CTCP Kết cấu Kim loại và Lắp máy Dầu khí       | HOSE          | 600.000.000.000    | 1.178.600.874.000     | 2010                |

| <b>STT</b> | <b>Mã CK</b> | <b>Tên doanh nghiệp</b>                      | <b>Sàn NY</b> | <b>Vốn điều lệ</b> | <b>Tổng nguồn vốn</b> | <b>Năm niêm yết</b> |
|------------|--------------|----------------------------------------------|---------------|--------------------|-----------------------|---------------------|
| 69         | PXT          | CTCP Xây lắp Đường ống Bể chứa Dầu khí       | HOSE          | 200.000.000.000    | 340.554.528.000       | 2010                |
| 70         | QTC          | CTCP Công trình Giao thông Vận tải Quảng Nam | HNX           | 27.000.000.000     | 70.974.849.000        | 2009                |
| 71         | RCL          | CTCP Địa ốc Chợ Lớn                          | HNX           | 283.220.649.000    | 703.782.093.000       | 2007                |
| 72         | REE          | CTCP Cơ Điện Lạnh                            | HOSE          | 3.100.588.410.000  | 19.622.764.796.000    | 2000                |
| 73         | ROS          | CTCP Xây dựng FLC Faros                      | HOSE          | 5.675.981.210.000  | 11.485.246.579.000    | 2016                |
| 74         | S55          | CTCP Sông Đà 505                             | HNX           | 100.000.000.000    | 1.167.775.428.000     | 2006                |
| 75         | S99          | CTCP SCI                                     | HNX           | 407.907.140.000    | 2.133.834.910.000     | 2006                |
| 76         | SC5          | CTCP Xây dựng Số 5                           | HOSE          | 149.845.500.000    | 1.686.724.594.000     | 2007                |
| 77         | SCI          | CTCP SCI E&C                                 | HNX           | 109.999.950.000    | 1.020.798.942.000     | 2016                |
| 78         | SCR          | CTCP Địa ốc Sài Gòn Thương Tín               | HOSE          | 4.737.667.704.000  | 10.884.877.415.000    | 2016                |
| 79         | SD2          | CTCP Sông Đà 2                               | HNX           | 144.235.360.000    | 556.533.733.000       | 2007                |
| 80         | SD4          | CTCP Sông Đà 4                               | HNX           | 103.000.000.000    | 1.293.726.598.000     | 2008                |
| 81         | SD5          | CTCP Sông Đà 5                               | HNX           | 259.998.480.000    | 1.510.194.512.000     | 2006                |
| 82         | SD6          | CTCP Sông Đà 6                               | HNX           | 347.716.110.000    | 1.464.507.901.000     | 2006                |

| <b>STT</b> | <b>Mã CK</b> | <b>Tên doanh nghiệp</b>                           | <b>Sàn NY</b> | <b>Vốn điều lệ</b> | <b>Tổng nguồn vốn</b> | <b>Năm niêm yết</b> |
|------------|--------------|---------------------------------------------------|---------------|--------------------|-----------------------|---------------------|
| 83         | SD9          | CTCP Sông Đà 9                                    | HNX           | 342.340.000.000    | 2.417.561.320.000     | 2006                |
| 84         | SDT          | CTCP Sông Đà 10                                   | HNX           | 427.323.110.000    | 3.016.290.342.000     | 2006                |
| 85         | SDU          | CTCP Đầu tư Xây dựng và Phát triển Đô thị Sông Đà | HNX           | 200.000.000.000    | 1.157.510.969.000     | 2009                |
| 86         | SJE          | CTCP Sông Đà 11                                   | HNX           | 115.531.050.000    | 2.268.505.468.000     | 2006                |
| 87         | SRA          | CTCP Sara Việt Nam                                | HNX           | 20.000.000.000     | 377.459.027.000       | 2008                |
| 88         | SRF          | CTCP Kỹ nghệ Lạnh                                 | HOSE          | 324.953.970.000    | 1.909.712.151.000     | 2009                |
| 89         | TA9          | CTCP Xây lắp Thành An 96                          | HNX           | 124.197.870.000    | 1.178.317.183.000     | 2015                |
| 90         | TCD          | CTCP Đầu tư Phát triển Công nghiệp và Vận tải     | HOSE          | 382.301.920.000    | 1.935.269.554.000     | 2017                |
| 91         | TDC          | CTCP Kinh doanh và Phát triển Bình Dương          | HOSE          | 1.000.000.000.000  | 6.244.555.219.000     | 2010                |
| 92         | TEG          | CTCP Bất động sản và Xây dựng Trường Thành        | HOSE          | 194.398.560.000    | 532.940.735.000       | 2018                |
| 93         | TGG          | CTCP Xây dựng và Đầu tư Trường Giang              | HOSE          | 272.999.900.000    | 305.482.162.000       | 2018                |

| STT | Mã CK | Tên doanh nghiệp                                        | Sàn NY | Vốn điều lệ     | Tổng nguồn vốn    | Năm niêm yết |
|-----|-------|---------------------------------------------------------|--------|-----------------|-------------------|--------------|
| 94  | THG   | CTCP Đầu tư và Xây dựng Tiền Giang                      | HOSE   | 131.997.690.000 | 908.519.074.000   | 2011         |
| 95  | TKC   | CTCP Xây dựng và Kinh doanh Địa ốc Tân Kỳ               | HNX    | 113.822.320.000 | 677.598.546.000   | 2009         |
| 96  | TST   | CTCP Dịch vụ Kỹ Thuật Viễn thông                        | HNX    | 48.000.000.000  | 301.575.896.000   | 2007         |
| 97  | TTL   | TCT Thăng Long - CTCP                                   | HNX    | 419.080.000.000 | 1.354.432.696.000 | 2018         |
| 98  | UDC   | CTCP Xây dựng và Phát triển Đô thị Tỉnh Bà Rịa Vũng Tàu | HOSE   | 350.000.000.000 | 1.065.114.765.000 | 2010         |
| 99  | UNI   | CTCP Viễn Liên                                          | HNX    | 156.176.320.000 | 168.570.999.000   | 2009         |
| 100 | V12   | CTCP Xây dựng Số 12                                     | HNX    | 58.180.000.000  | 1.306.417.991.000 | 2010         |
| 101 | V21   | CTCP Vinaconex 21                                       | HNX    | 119.997.890.000 | 414.806.519.000   | 2010         |
| 102 | VC1   | CTCP Xây dựng Số 1                                      | HNX    | 120.000.000.000 | 977.820.180.000   | 2009         |
| 103 | VC2   | CTCP Xây dựng Số 2                                      | HNX    | 150.000.000.000 | 1.965.777.093.000 | 2006         |
| 104 | VC6   | CTCP Xây dựng và Đầu tư Visicons                        | HNX    | 80.000.000.000  | 732.434.709.000   | 2008         |
| 105 | VC7   | CTCP Xây dựng Số 7                                      | HNX    | 219.996.540.000 | 449.375.553.000   | 2007         |
| 106 | VC9   | CTCP Xây dựng Số 9                                      | HNX    | 120.000.000.000 | 1.443.211.784.000 | 2009         |

| STT | Mã CK | Tên doanh nghiệp                           | Sàn NY | Vốn điều lệ       | Tổng nguồn vốn     | Năm niêm yết |
|-----|-------|--------------------------------------------|--------|-------------------|--------------------|--------------|
| 107 | VCC   | CTCP Vinaconex 25                          | HNX    | 120.000.000.000   | 810.255.761.000    | 2009         |
| 108 | VCG   | TCT CP Xuất nhập khẩu và Xây dựng Việt Nam | HNX    | 4.417.106.730.000 | 19.318.370.538.000 | 2008         |
| 109 | VE1   | CTCP Xây dựng điện VNECO 1                 | HNX    | 60.000.000.000    | 43.436.615.000     | 2008         |
| 110 | VE2   | CTCP Xây dựng Điện VNECO 2                 | HNX    | 21.588.800.000    | 28.954.069.000     | 2010         |
| 111 | VE3   | CTCP Xây dựng Điện VNECO 3                 | HNX    | 13.197.100.000    | 42.676.100.000     | 2010         |
| 112 | VE4   | CTCP Xây dựng Điện VNECO4                  | HNX    | 10.280.000.000    | 26.185.206.000     | 2012         |
| 113 | VE8   | CTCP Xây dựng Điện VNECO 8                 | HNX    | 18.000.000.000    | 59.673.812.000     | 2012         |
| 114 | VMC   | CTCP Vimeco                                | HNX    | 200.000.000.000   | 1.320.073.646.000  | 2006         |
| 115 | VMI   | CTCP Khoáng sản và Đầu tư Visaco           | HNX    | 119.530.032.000   | 238.191.361.000    | 2014         |
| 116 | VNE   | TCT CP Xây dựng Điện Việt Nam              | HOSE   | 904.329.530.000   | 1.431.299.878.000  | 2007         |
| 117 | VSI   | CTCP Đầu tư và Xây dựng Cấp thoát nước     | HOSE   | 132.000.000.000   | 676.690.414.000    | 2010         |
| 118 | VXB   | CTCP Vật liệu Xây dựng Bến Tre             | HNX    | 40.490.060.000    | 162.834.113.000    | 2010         |

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ báo cáo tài chính của các doanh nghiệp)

## **Phụ lục 2: Dàn bài thảo luận**

### **PHẦN 1- MỤC ĐÍCH VÀ GIỚI THIỆU**

#### **1.1 MỤC ĐÍCH THẢO LUẬN**

Mục đích thảo luận nhằm hướng đến 2 vấn đề chính yếu sau đây:

- Tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý thông tin (nhận diện, xử lý và công bố) về sai sót và thay đổi ước tính kế toán (VAS 29)
- Các nhân tố tác động đến việc xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán được đo lường như thế nào?

#### **1.2. PHẦN GIỚI THIỆU**

Thông tin cá nhân

Họ và tên: Chức vụ:

Kinh nghiệm làm việc (năm):

Thông tin Doanh nghiệp

Tên doanh nghiệp:

Địa chỉ:

Số lượng lao động:

### **PHẦN 2- PHẦN NỘI DUNG THẢO LUẬN**

#### **2.1 Các nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán**

1. Doanh nghiệp của anh/chị có tuân thủ quy định của luật kế toán, nghị định kế toán, chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán và thông tư hướng dẫn chuẩn mực kế toán không? Việc tuân thủ quy định được thể hiện như thế nào? Anh/Chị cảm nhận như thế nào về sự ảnh hưởng của việc tuân thủ quy định xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán theo Chuẩn mực kế toán 29 (VAS 29)?
2. Theo Anh/Chị, có sự khác nhau nào giữa DN nhỏ, vừa và lớn trong việc áp dụng VAS 29?

3. Theo Anh/Chị, có sự khác nhau nào về việc áp dụng VAS 29 giữa DN được kiểm toán bởi Big4 hoặc được kiểm toán bởi công ty khác ngoài Big4?
4. Theo Anh/Chị, tính độc lập của chủ tịch HĐQT có làm tăng tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán không?
5. Theo Anh/Chị, tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập có ảnh hưởng tích cực tới tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán không?
6. Anh/Chị đánh giá về kinh nghiệm và năng lực của kế toán viên của doanh nghiệp? Năng lực của kế toán viên có ảnh hưởng như thế nào đối với việc tuân thủ xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán?
7. Phần mềm kế toán và các ứng dụng công nghệ thông tin tại doanh nghiệp có vai trò như thế nào trong việc giảm thiểu các sai sót và các thay đổi ước tính kế toán không đúng quy định?
8. Trình độ nhận thức và mức độ quan tâm của nhà quản lý trong doanh nghiệp của Anh/Chị có làm ảnh hưởng tới anh chị trong việc xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán? Nhà quản lý có hỗ trợ như thế nào trong việc nâng cao trình độ chuyên môn cho Anh/Chị?
9. Anh/Chị có nhận được sự hỗ trợ gì từ tư vấn của tổ chức nghề nghiệp không? Tư vấn tổ chức nghề nghiệp có thường xuyên hướng dẫn áp dụng VAS 29 về sai sót và thay đổi ước tính kế toán không?
10. Theo Anh/Chị, sức ép mà cơ quan thuế thường gây ra cho doanh nghiệp khi họ kiểm tra thanh tra thuế như thế nào? Doanh nghiệp có bị áp lực phải loại bỏ các ước tính kế toán hoặc các khoản dự phòng để được cơ quan thuế chấp nhận số liệu không?

## **2.2 Phương pháp đo lường các thành phần ảnh hưởng đến việc tuân thủ quy định kế toán trong việc áp dụng VAS 29 về sai sót và thay đổi ước tính kế toán**

1. Theo Anh/Chị, quy mô của doanh nghiệp có ảnh hưởng như thế nào đến việc tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán không?

2. Theo Anh/Chị, kiểm toán độc lập có đóng vai trò quan trọng và giúp doanh nghiệp tuân thủ quy định kế toán trong việc áp dụng VAS 29 hay không? Doanh nghiệp Anh/Chị hàng năm có kiểm toán BCTC hay không? Theo Anh/Chị, có sự khác biệt nào về chất lượng kiểm toán BCTC bởi công ty Big4 với các hãng kiểm toán khác không?
3. Theo Anh/Chị đánh giá như thế nào về việc không kiêm nhiệm chức danh Chủ tịch HĐQT và Giám đốc điều hành với việc tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán trong doanh nghiệp?
4. Theo Anh/Chị, tỷ lệ thành viên hội đồng quản trị độc lập càng cao thì sẽ có ảnh hưởng tích cực tới tính tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán không?
5. Theo Anh/Chị, để tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán, kế toán viên doanh nghiệp phải hội tụ những tiêu chuẩn nào? Những yêu cầu nào đặt ra đối với người làm công tác kế toán?
6. Theo Anh/Chị, mức độ ứng dụng công nghệ thông tin mà cụ thể là phần mềm kế toán có tác động như thế nào đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin và thay đổi ước tính kế toán? Theo Anh/Chị, các tiêu chí để xác định phần mềm kế toán có chất lượng? phần mềm kế toán chất lượng được xác định dựa vào đâu?
7. Theo Anh/Chị, nhà quản lý phải đảm bảo những tiêu chuẩn gì về năng lực trình độ và mức độ quan tâm như thế nào để DN thực thi tốt mức độ tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán? Nhà quản lý có động viên hoặc tạo điều kiện cho Anh/Chị tham gia vào các lớp đào tạo và bồi dưỡng kiến thức liên quan đến chuẩn mực kế toán không?
8. Theo Anh/Chị, sự hỗ trợ tư vấn của tổ chức nghề nghiệp như thế nào thì có ảnh hưởng đến việc tuân thủ quy định kế toán và ảnh hưởng đến việc áp dụng VAS 29? Tư vấn của tổ chức nghề nghiệp bao gồm những tổ chức nào?
9. Anh/Chị đã từng bị cán bộ thuế có gây sức ép nào đối với việc áp dụng và tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán không?

10. Theo Anh/Chị. Quy mô doanh nghiệp; Kiểm toán bởi Big4; Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT; Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập; Trình độ và kinh nghiệm của kế toán viên; Mức độ quan tâm của nhà quản lý; Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin; Sự tư vấn của các tổ chức nghề nghiệp. áp lực từ cơ quan thuế có ảnh hưởng trực tiếp hay gián tiếp đến việc tuân thủ về xử lý thông tin sai sót và thay đổi ước tính kế toán? Mức độ ảnh hưởng của nó như thế nào?

**Kết thúc thảo luận:**

Chúng ta đã hoàn thành xong cuộc thảo luận. Tôi xin chân thành cảm ơn Anh/Chị đã dành thời gian cung cấp những thông tin quý báu cho tôi. Nếu anh chị có đóng góp thêm ý kiến gì? Vui lòng gửi về địa chỉ mail: [tuyetppa@gmail.com](mailto:tuyetppa@gmail.com)

**CẢM ƠN QUÝ ANH CHỊ ĐÃ ĐÓNG GÓP Ý KIẾN QUÝ BÁU ĐỂ TÔI HOÀN THÀNH BẢN THẢO LUẬN. CHÚC ANH CHỊ MẠNH KHỎE. HẠNH PHÚC VÀ THÀNH CÔNG TRONG SỰ NGHIỆP.**

*Phụ lục 2.1: Danh sách giảng viên, chuyên gia góp ý dàn bài thảo luận*

| STT | Họ tên                 | Chức vụ           | Đơn vị công tác     |
|-----|------------------------|-------------------|---------------------|
| 1.  | Đỗ Mạnh Cường          | Phó Tổng Giám đốc | Hãng Kiểm toán AASC |
| 2.  | Nguyễn Lan Anh         | CPA Australia     | Hãng Kiểm toán AASC |
| 3.  | Phạm Thị Giang         | ACCA              | Tập đoàn Viettel    |
| 4.  | TS. Vũ Thị Phương Liên | Giảng viên        | Học viện Tài Chính  |
| 5.  | TS. Phí Thị Kiều Anh   | Giảng viên        | Học viện Tài Chính  |
| 6.  | TS. Nguyễn Minh Thành  | Giảng viên        | Học viện Tài Chính  |
| 7.  | TS. Nguyễn Thanh Thủy  | Giảng viên        | Học viện Tài Chính  |
| 8.  | TS. Đỗ Thị Thoa        | Giảng viên        | Học viện Tài Chính  |

### Phụ lục 3: Phiếu khảo sát chính thức

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**  
**HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM**  
**Độc lập - Tự do – Hạnh phúc**

## PHIẾU KHẢO SÁT

Kính thưa: Anh/Chị/Quý công ty.

Tên tôi là Phạm Lê Ngọc Tuyết. Hiện tôi đang nghiên cứu về “Sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam”. Mục đích nghiên cứu là đánh giá sự tuân thủ trong xử lý (nhận diện, xử lý và công bố) thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

Vì vậy sự đóng góp của quý anh chị cho bảng khảo sát sẽ giúp cho giá trị luận án nghiên cứu của tôi tốt. Các thông tin về người trả lời/đại diện công ty trả lời sẽ được giữ bí mật và chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu. Xin chân trọng cảm ơn sự giúp đỡ của Anh/Chị.

Mọi ý kiến hoặc thắc mắc của quý vị liên quan đến bảng câu hỏi, vui lòng gửi về email: [tuyetppa@gmail.com](mailto:tuyetppa@gmail.com) hoặc liên lạc theo số điện thoại: 0904.035.288.

### I. THÔNG TIN VỀ DOANH NGHIỆP

1. Lĩnh vực hoạt động: (chọn đánh dấu X)

|          |  |
|----------|--|
| Xây dựng |  |
| Xây lắp  |  |

2. Doanh nghiệp

|                             |              |
|-----------------------------|--------------|
| Sàn niêm yết (HNX hay HOSE) | Năm niêm yết |
|                             |              |

☐ Dưới 50                      ☐ Từ trên 50 đến dưới 100                      ☐ Từ 100 đến dưới 200

☐ Từ 200 đến dưới 300                      ☐ Trên 300

$$= \frac{\text{Tổng số thành viên HĐQT không điều hành}}{\text{Tổng số thành viên hội đồng quản trị}} \times 100\% = \dots\dots\dots$$

☐ Có ☐ Không

| Quy mô                | Doanh nghiệp vừa |                |                     | Doanh nghiệp lớn |                |                     |
|-----------------------|------------------|----------------|---------------------|------------------|----------------|---------------------|
|                       | Số lao động      | Tổng nguồn vốn | Hoặc Tổng doanh thu | Số lao động      | Tổng nguồn vốn | Hoặc Tổng doanh thu |
| Công nghiệp, xây dựng | ≤ 200            | ≤ 100 tỷ       | ≤ 200 tỷ            | 200-300          | >100 tỷ        | > 200 tỷ            |
| Quy mô của công ty    | □                |                |                     | □                |                |                     |

(Đơn vị: tỷ đồng)

|                           | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|---------------------------|------|------|------|------|------|
| <b>Doanh thu</b>          |      |      |      |      |      |
| <b>Chi phí</b>            |      |      |      |      |      |
| <b>Lợi nhuận sau thuế</b> |      |      |      |      |      |

8. Báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán bởi Hãng kiểm toán nào?

☐ Big 4 (PWC. KPMG. Deloitte. EY) ☐ Ngoài Big 4

## II. Thông tin liên quan đến nhân tố ảnh hưởng đến sự tuân thủ xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán

Quý vị vui lòng điền ý kiến vào các thông tin sau bằng cách khoanh tròn lựa chọn ý kiến vào các mức độ từ 1 đến 5.

1 – Rất không đồng ý; 2 – Không đồng ý; 3 – Bình thường; 4 – Đồng ý; 5 – Rất đồng ý

|                                                                                                              | MỨC ĐỘ ĐỒNG Ý |   |   |   |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---|---|---|---|
| 1. Trình độ chuyên môn và kinh nghiệm của nhân viên kế toán trong công ty chúng tôi <u>rất cao</u> . Cụ thể: |               |   |   |   |   |
| – Nhân viên kế toán được đào tạo bài bản                                                                     | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhân viên kế toán có kinh nghiệm thực tiễn                                                                 | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhân viên kế toán nắm vững các quy định về xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán                      | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhân viên kế toán được bồi dưỡng, cập nhật kiến thức thường xuyên về kế toán, thuế                         | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhân viên kế toán hiểu rõ đặc điểm của đơn vị                                                              | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2. Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty chúng tôi <u>rất cao</u> . Cụ thể:                        |               |   |   |   |   |
| – Doanh nghiệp đã trang bị hệ thống công nghệ thông tin đồng bộ phục vụ tốt cho công tác kế toán             | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Doanh nghiệp trang bị phần mềm kế toán phục vụ tốt cho công tác kế toán                                    | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Phần mềm kế toán đảm bảo tuân thủ đúng chuẩn mực và quy định kế toán                                       | 1             | 2 | 3 | 4 | 5 |

|                                                                                                                                     |   |   |   |   |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|
| – Phần mềm kế toán đảm bảo được các yêu cầu ghi nhận, xử lý và trình bày thông tin VAS 29 trên BCTC                                 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Phần mềm kế toán tự động xử lý và đảm bảo sự chính xác về số liệu kế toán                                                         | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 3. Mức độ quan tâm của nhà quản trị trong công ty chúng tôi <u>rất cao</u> . Cụ thể:                                                |   |   |   |   |   |
| – Nhà quản lý hiểu được tầm quan trọng của việc vận dụng chuẩn mực trong việc phát hiện, xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhà quản lý có sự am hiểu trong lĩnh vực kế toán                                                                                  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhà quản lý thường xuyên quan tâm kiểm tra, kiểm toán nội bộ các hoạt động kế toán của đơn vị                                     | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhà quản lý hỗ trợ nhân viên kế toán tham gia vào các lớp đào tạo và bồi dưỡng kiến thức liên quan đến chuẩn mực kế toán          | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Nhà quản lý thường xuyên quan tâm đến việc tổ chức, vận hành công tác kế toán tại đơn vị                                          | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4. Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến tư vấn của các bên độc lập                                                            |   |   |   |   |   |
| – Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến hỗ trợ tư vấn của kiểm toán độc lập, giúp ích cho hoạt động thực tế tại doanh nghiệp   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến tư vấn của cơ quan thuế, giúp ích cho hoạt động thực tế tại doanh nghiệp               | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Doanh nghiệp thường xuyên nhận được ý kiến tư vấn của tổ chức kế toán, giúp ích cho hoạt động thực tế tại doanh nghiệp            | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 5. Doanh nghiệp thường gặp áp lực từ Thuế                                                                                           |   |   |   |   |   |

|                                                                                                             |   |   |   |   |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|
| – Doanh nghiệp phải chỉnh sửa số liệu theo yêu cầu cơ quan thuế                                             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Doanh nghiệp thường né tránh áp dụng chuẩn mực liên quan đến các khoản dự phòng do áp lực từ cơ quan thuế | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Cơ quan thuế gây áp lực đến việc xử lý, trình bày thông tin kế toán                                       | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6. Mức độ tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán                                         |   |   |   |   |   |
| – Tuân thủ trong phát hiện sai sót và thay đổi ước tính kế toán                                             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Tuân thủ trong xử lý sai sót và thay đổi ước tính kế toán                                                 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| – Tuân thủ trong công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán                                  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

### III. KHẢO SÁT SỰ TUÂN THỦ XỬ LÝ THÔNG TIN

#### 1. Thay đổi ước tính kế toán

1.1 Anh/chị nhận diện các thông tin nào sau đây là thay đổi ước tính kế toán?

- Thay đổi do áp dụng chính sách mới
- Thay đổi do áp dụng thông tin mới hoặc kinh nghiệm mới
- Thay đổi theo quy định của pháp luật
- Thay đổi theo chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán

1.2 Thay đổi ước tính kế toán sẽ được doanh nghiệp xử lý như thế nào?

- Điều chỉnh hồi tố
- Điều chỉnh phi hồi tố

#### 2. Dự phòng nợ phải thu khó đòi

2.1 Doanh nghiệp xây lắp có lập dự phòng phải thu khó đòi không?

- Có
- Không.

2.2 Lý do không trích lập dự phòng là gì? (Bỏ qua nếu câu trên trả lời là Có)

- a. Do tin rằng khách hàng có uy tín
- b. Do là khách hàng thường xuyên
- c. Khác...

2.3 Doanh nghiệp phân loại nợ phải thu khó đòi như thế nào?

- a. Theo thời gian
- b. Theo khả năng thu hồi nợ
- c. Theo đánh giá của doanh nghiệp

2.4 Doanh nghiệp theo dõi chi tiết công nợ như thế nào?

- a. Qua phần mềm kế toán
- b. Qua sổ sách kế toán

2.5 Doanh nghiệp có tình trạng hoàn nhập nợ phải thu khó đòi không?

- a. Có
- b. Không

3. Dự phòng bảo hành công trình xây lắp

3.1 Doanh nghiệp xây lắp có lập dự phòng bảo hành công trình không?

- a. Có
- b. Không. Lý do:...

3.2 Thời điểm tính chi phí trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp?

- a. Chi phí bảo hành CTXL trên giá trị thi công được nghiệm thu hàng năm
- b. Trích lập khi công ty đã hoàn thành và bàn giao công trình
- c. Cuối năm tài chính, khi công trình đã bàn giao cho bên giao thầu

3.3 Giá trị trích lập dự phòng căn cứ vào yếu tố nào?

- a. Dựa vào quy định của Nhà nước về việc chủ đầu tư được giữ lại một tỷ lệ nhất định trên giá trị công trình
- b. Dựa vào doanh nghiệp trích lập dự phòng bảo hành công trình theo quy định tại Thông tư 228

3.4 Giá trị trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp?

- a. 3% giá trị công trình
- b. 5% giá trị công trình
- c. 10%
- d. Tùy vào kết quả kinh doanh

3.5 Khi phát sinh chi phí bảo hành sẽ hạch toán ntn?

- a. Hạch toán giảm doanh thu công trình đó của kỳ sau
- b. Khác.

4. Dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn

4.1 Hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng như thế nào?

- a. Là hợp đồng trong đó có những chi phí không thể tránh được buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế thu về từ hợp đồng đó
- b. Chiếm tỷ lệ 10% tổng doanh thu
- c. Chiếm tỷ lệ 15% tổng doanh thu
- d. Chiếm tỷ lệ 20% tổng doanh thu
- e. Khác.

4.2 Doanh nghiệp xây lắp có lập dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn không?

- a. Có
- b. Không

4.3 Lý do không lập dự phòng là gì?

- a. Do cơ quan Thuế không chấp nhận số liệu dự phòng
- b. Chuẩn mực chưa có hướng dẫn cụ thể
- c. Doanh nghiệp cho rằng không cần thiết
- d. Khác

5. Dự phòng tổn thất tài sản cố định (TSCĐ)

5.1 Doanh nghiệp có lập dự phòng tổn thất TSCĐ không?

- a. Có

b. Không. Lý do:...

5.2 Anh chị có cho rằng việc không trích lập dự phòng tổn thất TSCĐ hoặc/và bảo hành công trình xây lắp sẽ ảnh hưởng tới tính chính xác của báo cáo tài chính không?

a. Có

b. Không

6. Sai sót

6.1 Anh/chị nhận diện thông tin nào sau đây là sai sót?

a. Sai sót là lỗi tính toán nhầm, bỏ quên, bỏ sót, áp dụng sai chính sách kế toán

b. Gian lận

c. Cả hai ý trên

6.2 Sai sót xảy ra với đơn vị anh/chị là gì?

a. Do tính toán

b. Do bỏ sót giao dịch

6.3 Sai sót trọng yếu sẽ được doanh nghiệp xử lý như thế nào?

a. Điều chỉnh hồi tố

b. Điều chỉnh phi hồi tố

6.4 Trường hợp phát hiện ra sai sót kỳ trước doanh nghiệp sẽ xử lý như thế nào?

a. Điều chỉnh trực tiếp vào sổ sách kế toán

b. Điều chỉnh hồi tố và công bố thông tin

c. Điều chỉnh phi hồi tố

7. Với tình hình thực tế tại công ty. Anh/Chị nhận định các nhân tố nào sau đây ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại đơn vị mình? (*Lựa chọn nhiều phương án*)

a. Quy mô doanh nghiệp

b. Công ty kiểm toán

- c. Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT
  - d. Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập
  - e. Trình độ chuyên môn và kinh nghiệm của nhân viên kế toán trong công ty
  - f. Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin của công ty
  - g. Mức độ quan tâm của nhà quản trị cao dẫn đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán
  - h. Ý kiến tư vấn của các bên độc lập
  - i. Áp lực từ thuế
8. Thực tiễn công ty Anh/Chị đã từng bị cơ quan chức năng phạt vì không công bố thông tin đầy đủ về sai sót hoặc thay đổi ước tính kế toán không?
- a. Có
  - b. Không
9. Cơ quan thuế thường gây áp lực đến việc xử lý, trình bày thông tin kế toán của đơn vị?
- a. Có
  - b. Không

**Xin chân thành cảm ơn Anh/Chị/Quý công ty.**

*Phụ lục 3.1: Kết quả phiếu khảo sát chính thức*

**THÔNG TIN CHUNG**

| <b>Nội dung</b>            | <b>Số phiếu</b> |
|----------------------------|-----------------|
| Tổng số phiếu gửi đi       | 118             |
| Tổng số phiếu nhận về      | 72              |
| Tổng số phiếu hợp lệ       | 72/72           |
| Tổng số phiếu không hợp lệ | 0               |

## Khảo sát sự tuân thủ xử lý thông tin

### Kết quả khảo sát của 72/118 công ty

| Câu hỏi                                                                       | Kết quả |    |    |   |   |   |   |   |   | Tổng |
|-------------------------------------------------------------------------------|---------|----|----|---|---|---|---|---|---|------|
|                                                                               | a       | b  | c  | d | e | f | g | h | i |      |
| <b>1. THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN</b>                                           |         |    |    |   |   |   |   |   |   |      |
| 1.1 Anh/chị nhận diện các thông tin nào sau đây là thay đổi ước tính kế toán? | 9       | 57 | 3  | 3 |   |   |   |   |   | 72   |
| 1.2 Thay đổi ước tính kế toán sẽ được doanh nghiệp xử lý như thế nào?         | 0       | 72 |    |   |   |   |   |   |   |      |
| <b>2. Dự phòng nợ phải thu khó đòi</b>                                        |         |    |    |   |   |   |   |   |   |      |
| 2.1 Doanh nghiệp xây lắp có lập dự phòng phải thu khó đòi không?              | 60      | 12 |    |   |   |   |   |   |   | 72   |
| 2.2 Lý do không trích lập dự phòng là gì?                                     | 9       | 3  |    |   |   |   |   |   |   | 12   |
| 2.3 Doanh nghiệp phân loại nợ phải thu khó đòi như thế nào?                   | 42      | 19 | 11 |   |   |   |   |   |   | 72   |
| 2.4 Doanh nghiệp theo dõi chi tiết công nợ như thế nào?                       | 64      | 8  |    |   |   |   |   |   |   | 72   |
| 2.5 Doanh nghiệp có tình trạng hoàn nhập nợ phải thu khó đòi không?           | 37      | 35 |    |   |   |   |   |   |   | 72   |
| <b>3. Dự phòng bảo hành công trình xây lắp</b>                                |         |    |    |   |   |   |   |   |   |      |
| 3.1 Doanh nghiệp xây lắp có lập dự phòng bảo hành công trình không?           | 39      | 43 |    |   |   |   |   |   |   | 72   |

|                                                                                                                                                                      |    |    |    |    |   |   |  |  |  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----|----|----|---|---|--|--|--|----|
| 3.2 Thời điểm tính chi phí trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp?                                                                                           | 12 | 48 | 12 |    |   |   |  |  |  | 72 |
| 3.3 Giá trị trích lập dự phòng căn cứ vào yếu tố nào?                                                                                                                | 12 | 60 |    |    |   |   |  |  |  | 72 |
| 3.4 Giá trị trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp?                                                                                                          | 36 | 0  | 0  | 36 |   |   |  |  |  | 72 |
| 3.5 Khi phát sinh chi phí bảo hành sẽ hạch toán ntn?                                                                                                                 | 45 | 27 |    |    |   |   |  |  |  | 72 |
| <b>4. Dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn</b>                                                                                                                            |    |    |    |    |   |   |  |  |  |    |
| 4.1 Hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng như thế nào?                                                                                                                  | 31 | 13 | 15 | 13 | 0 | 0 |  |  |  | 72 |
| 4.2 Doanh nghiệp xây lắp có lập dự phòng hợp đồng có rủi ro lớn không?                                                                                               | 0  | 72 |    |    |   |   |  |  |  | 72 |
| 4.3 Lý do không lập dự phòng là gì?                                                                                                                                  | 45 | 22 | 5  | 0  |   |   |  |  |  | 72 |
| <b>5. Dự phòng tổn thất tài sản cố định (TSCĐ)</b>                                                                                                                   |    |    |    |    |   |   |  |  |  |    |
| 5.1 Doanh nghiệp có lập dự phòng tổn thất TSCĐ không?                                                                                                                | 0  | 72 |    |    |   |   |  |  |  | 72 |
| 5.2 Anh chị có cho rằng việc không trích lập dự phòng tổn thất TSCĐ hoặc/và bảo hành công trình xây lắp sẽ ảnh hưởng tới tính chính xác của báo cáo tài chính không? | 54 | 18 |    |    |   |   |  |  |  | 72 |
| <b>SAI SÓT</b>                                                                                                                                                       |    |    |    |    |   |   |  |  |  |    |

|                                                                                                                                                                                                 |    |    |    |    |    |    |    |    |   |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|---|----|
| 6.1 Anh/chị nhận diện thông tin nào sau đây là sai sót?                                                                                                                                         | 37 | 8  | 27 |    |    |    |    |    |   | 72 |
| 6.2 Sai sót xảy ra với đơn vị anh/chị là gì?                                                                                                                                                    | 63 | 9  |    |    |    |    |    |    |   | 72 |
| 6.3 Sai sót trọng yếu sẽ được doanh nghiệp xử lý như thế nào?                                                                                                                                   | 68 | 4  |    |    |    |    |    |    |   | 72 |
| 6.4 Trường hợp phát hiện ra sai sót kỳ trước doanh nghiệp sẽ xử lý như thế nào?                                                                                                                 | 17 | 51 | 4  |    |    |    |    |    |   | 72 |
| <b>7. Với tình hình thực tế tại công ty. Anh/Chị nhận định các nhân tố nào sau đây ảnh hưởng đến sự tuân thủ trong xử lý thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại đơn vị mình?</b> | 60 | 7  | 57 | 32 | 54 | 14 | 12 | 36 | 3 |    |
| <b>8. Thực tiễn công ty Anh/Chị đã từng bị cơ quan chức năng phạt vì không công bố thông tin đầy đủ về sai sót hoặc thay đổi ước tính kế toán không?</b>                                        | 2  | 70 |    |    |    |    |    |    |   | 72 |
| <b>9. Cơ quan thuế thường gây áp lực đến việc xử lý, trình bày thông tin kế toán của đơn vị</b>                                                                                                 | 0  | 72 |    |    |    |    |    |    |   | 72 |

## **Phụ lục 4: Phỏng vấn sâu (Giám đốc tài chính/ Kế toán trưởng/Kế toán viên)**

### **PHẦN 1: GIỚI THIỆU**

Tôi là Phạm Lê Ngọc Tuyết. NCS trường Học viện Tài chính

Đề tài nghiên cứu về “Sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam”.

Thông tin chuyên gia:

Chức vụ:

Cơ quan công tác:

### **PHẦN 2: NỘI DUNG PHỎNG VẤN**

1. Theo Anh/Chị, căn cứ nào để khẳng định là doanh nghiệp đã tuân thủ trong việc áp dụng chuẩn mực kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán?
2. Anh/Chị đánh giá như thế nào về tính tuân thủ trong việc áp dụng chuẩn mực kế toán tại các doanh nghiệp đặc thù như công ty xây lắp?
3. Theo kết quả nghiên cứu, có 8 nhân tố ảnh hưởng thuận chiều đến mức độ tuân thủ thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán bao gồm: Quy mô doanh nghiệp; Kiểm toán bởi Big4; Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT; Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập; Trình độ và kinh nghiệm của kế toán viên; Mức độ quan tâm của nhà quản lý; Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin; Sự tư vấn của các tổ chức nghề nghiệp. Nhân tố Áp lực từ thuế không có ảnh hưởng thuận chiều đến mức độ tuân thủ về xử lý (nhận diện, xử lý và công bố) thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Ý kiến của chuyên gia như thế nào?
4. Từ kết quả của phiếu khảo sát các công ty xây lắp cho thấy vẫn còn tình trạng sai sót do lỗi bỏ sót các giao dịch. Theo Anh/Chị thì đâu là nguyên nhân chính? Anh/Chị có cho rằng thực trạng bỏ sót giao dịch là do hành vi cố ý không?
5. Công ty của Anh/Chị có tình trạng lỗi do tính toán không? Nếu có, giải pháp của công ty để hạn chế tình trạng trên là gì? Phần mềm kế toán và các ứng dụng tin học có giúp giải quyết vấn đề này không?

6. Với khoản dự phòng phải thu khó đòi, công ty Anh/Chị có lập dự phòng đầy đủ không? Công ty Anh/Chị phân loại nợ phải thu khó đòi theo thời gian, khả năng thu hồi nợ hay theo đánh giá của doanh nghiệp?
7. Công ty Anh/Chị có tình trạng sau khi lập dự phòng nợ phải thu khó đòi được một thời gian lại hoàn nhập khoản dự phòng không?
8. Công ty Anh/Chị có trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp không? Nếu không, lý do vì sao? Nếu có, thời điểm trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp là khi nào? Căn cứ trích lập dự phòng là gì? Mức trích lập dự phòng bảo hành là bao nhiêu?
9. Theo khảo sát thì các công ty xây lắp không trích lập dự phòng tổn thất tài sản, theo Anh/Chị thì đâu là nguyên nhân và vướng mắc?
10. Theo khảo sát thì các công ty xây lắp chưa nhận diện được thế là hợp đồng có rủi ro lớn và không trích lập dự phòng, theo Anh/Chị thì đâu là nguyên nhân và vướng mắc?
11. Với các sai sót được phát hiện của kỳ hiện tại, doanh nghiệp sẽ xử lý và công bố như thế nào? Có tình trạng doanh nghiệp xử lý sai sót kỳ trước theo cách thức sửa trực tiếp vào hệ thống sổ sách và báo cáo tài chính không?
12. Tại công ty Anh/Chị có tình trạng điều chỉnh sai sót kỳ trước bằng cách sửa trực tiếp vào hệ thống sổ sách và báo cáo tài chính không?

**Kết thúc phỏng vấn:**

Chúng ta đã hoàn thành xong cuộc phỏng vấn. Tôi xin chân thành cảm ơn Anh/Chị đã dành thời gian cung cấp những thông tin quý báu cho tôi.

Nếu anh chị có đóng góp thêm ý kiến gì? Vui lòng gửi về địa chỉ mail: [tuyetppa@gmail.com](mailto:tuyetppa@gmail.com).

**Kính chúc anh chị mạnh khỏe, hạnh phúc và thành công.**

*Phụ lục 4.1: Danh sách đối tượng tham gia phỏng vấn sâu*

| <b>Stt</b> | <b>Họ tên</b> | <b>Chức vụ</b> | <b>Đơn vị công tác</b>                               |
|------------|---------------|----------------|------------------------------------------------------|
| 1.         | Trần Đức Minh | Kế toán trưởng | Công ty cổ phần Sông Đà 4 thuộc Tổng công ty Sông Đà |
| 2.         | Hà Thị Huê    | Kế toán trưởng | Công ty cổ phần LICOGI 166                           |
| 3.         | Đỗ Đức Thắng  | Kế toán trưởng | Công ty cổ phần Sông Đà Hà Nội                       |
| 4.         | Lại Thị Lan   | Kế toán trưởng | Công ty cổ phần xây dựng số 9 (Vinaconex 9)          |
| 5.         | Trần Văn Ngự  | Kế toán trưởng | Công ty cổ phần Sông Đà 11                           |

*Phụ lục 4.2: Tổng hợp kết quả trả lời phỏng vấn sâu*

1. Theo Anh/Chị, căn cứ nào để khẳng định là doanh nghiệp đã tuân thủ trong việc áp dụng chuẩn mực kế toán về sai sót và thay đổi ước tính kế toán?  
*- (5/5 kế toán trưởng): Doanh nghiệp tuân thủ quy định kế toán trong việc áp dụng Chuẩn mực kế toán 29 về nhận diện, xử lý và công bố thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán.*
2. Anh/Chị đánh giá như thế nào về tính tuân thủ trong việc áp dụng chuẩn mực kế toán tại các doanh nghiệp đặc thù như công ty xây lắp?  
*- (1/5 kế toán trưởng) Tùy tâm doanh nghiệp. Bản thân người làm kế toán cũng chưa hiểu hết và vận dụng đúng chuẩn mực. Điều này phản ánh mặc dù chuẩn mực có ưu điểm là phản ánh đúng yêu cầu thị trường nhưng từ ngữ còn trừu tượng và trình độ kế toán viên không đáp ứng yêu cầu.*  
*- (3/5 kế toán trưởng) Sự quan tâm chưa sát sao và trình độ của lãnh đạo về tài chính kế toán chưa cao dẫn tới tính tuân thủ chuẩn mực kế toán còn hạn chế.*  
*- (1/5 kế toán trưởng) Việc có tuân thủ hay không không có chế tài hoặc lợi ích. đôi khi tuân thủ thì khối lượng công việc lại nhiều hơn*
3. Theo kết quả nghiên cứu, có 8 nhân tố ảnh hưởng thuận chiều đến mức độ tuân thủ thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán bao gồm: Quy mô doanh nghiệp; Kiểm toán bởi Big4; Tính độc lập của Chủ tịch HĐQT; Tỷ lệ thành viên HĐQT độc lập; Trình độ và kinh nghiệm của kế toán viên; Mức độ quan tâm của nhà quản lý; Mức độ ứng dụng công nghệ thông tin; Sự tư vấn của các tổ chức nghề nghiệp. Nhân tố Áp lực từ thuế không có ảnh hưởng thuận chiều đến mức độ tuân thủ về xử lý (nhận diện, xử lý và công bố) thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán. Ý kiến của Anh/Chị như thế nào?  
*(5/5 kế toán trưởng) Kết quả nghiên cứu tình hướng trên là hợp lý và có cơ sở. Việc áp dụng VAS 29 vào thực tiễn sẽ không được thực hiện nếu như*

*việc tuân thủ quy định thông tin về sai sót và thay đổi ước tính kế toán kế toán về trong doanh nghiệp không cao.*

4. Từ kết quả của phiếu khảo sát các công ty xây lắp cho thấy vẫn còn tình trạng sai sót do lỗi bỏ sót các giao dịch. Theo Anh/Chị thì đâu là nguyên nhân chính? Anh/Chị có cho rằng thực trạng bỏ sót giao dịch là do hành vi cố ý không?

*- (2/5 kế toán trưởng) Lỗi vô ý xảy ra do sự bất cẩn của nhân viên kế toán và thiếu sự rà soát kiểm tra trong đơn vị kế toán. tuy nhiên đó thường là các giao dịch với giá trị nhỏ và rất ít khi xảy ra.*

*- (3/5 kế toán trưởng) Đặc thù đơn vị xây lắp. công ty thường tổ chức cán bộ kế toán ở dưới công trình vừa làm thống kê vừa làm kế toán bao gồm thu thập, phân loại, đóng chứng từ, tổng hợp chi phí và nộp chứng từ để hạch toán kế toán tập trung tại phòng kế toán công ty. Thêm vào đó khối lượng công việc tại các công trình lớn nên việc bỏ sót giao dịch là điều không tránh khỏi. tuy nhiên đó thường là các khoản giao dịch giá trị thấp và không phải cố ý.*

5. Công ty của Anh/Chị có tình trạng lỗi do tính toán không? Nếu có, giải pháp của công ty để hạn chế tình trạng trên là gì? Phần mềm kế toán và các ứng dụng tin học có giúp giải quyết vấn đề này không?

*- (5/5 kế toán trưởng) Không. Các lỗi tính toán thường rất ít xảy ra nhất là khi đơn vị đã đưa phần mềm kế toán thay thế việc ghi sổ thủ công như trước đây.*

6. Với khoản dự phòng phải thu khó đòi. công ty Anh/Chị có lập dự phòng đầy đủ không? Công ty Anh/Chị phân loại nợ phải thu khó đòi theo thời gian. khả năng thu hồi nợ hay theo đánh giá của doanh nghiệp?

*- (2/5 kế toán trưởng) Có. Công ty phân loại theo thời gian theo đúng chuẩn mực.*

*- (3/5 kế toán trưởng) Có. Công ty phân loại theo khả năng thu hồi nợ chứ không phân loại theo thời gian. Các phân loại này sẽ thực tế hơn vì có khả năng doanh nghiệp mất khả năng thanh khoản ngay mà không cần phải đợi*

*quá hạn từ 6 tháng đến trên 3 năm theo hướng dẫn của chuẩn mực kế toán và các thông tư liên quan. Tuy nhiên, trong trường hợp trên nợ phải thu quá hạn trên 3 năm có thể không lập dự phòng vì công ty cho rằng đó là khác hàng thân thiết và đủ tin cậy để không lập dự phòng.*

7. Công ty Anh/Chị có tình trạng sau khi lập dự phòng nợ phải thu khó đòi được một thời gian lại hoàn nhập khoản dự phòng không?

*- (5/5 kế toán trưởng) Không.*

8. Công ty Anh/Chị có trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp không? Nếu không, lý do vì sao? Nếu có, thời điểm trích lập dự phòng bảo hành công trình xây lắp là khi nào? Căn cứ trích lập dự phòng là gì? Mức trích lập dự phòng bảo hành là bao nhiêu? Anh/Chị có cho rằng có tình trạng sử dụng trích lập dự phòng để điều chỉnh lãi/lỗ không?

*- (3/5 kế toán trưởng) Có. Doanh nghiệp trích lập dự phòng khi đã bán hoặc bàn giao trong năm được doanh nghiệp cam kết tại hợp đồng.*

*- (2/5 kế toán trưởng) Có. Căn cứ trích từ chi phí phòng bảo hành công trình xây lắp trên giá trị thi công được chủ đầu tư nghiệm thu hàng năm.*

*- Mức trích lập từ 5-10% tổng giá trị công trình.*

*- (1/5 kế toán trưởng) Có tình trạng sử dụng trích lập dự phòng để điều chỉnh lãi/lỗ.*

9. Theo khảo sát thì các công ty xây lắp không trích lập dự phòng tổn thất tài sản, theo Anh/Chị thì đâu là nguyên nhân và vướng mắc?

*- (2/5 kế toán trưởng) Không lập dự phòng tổn thất tài sản cố định do Chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện chưa ban hành Chuẩn mực về tổn thất tài sản. Với công ty đặc thù về xây lắp, khả năng bị tổn thất tài sản của doanh nghiệp là rất cao, có thể xuất phát từ việc tài sản, máy móc thiết bị để ngoài trời bị hư hỏng, mất cắp hoặc máy móc thiết bị đặc chủng, lỗi thời không dùng được cho các công trình khác...*

*- (3/5 kế toán trưởng) chỉ cần trích khấu hao tài sản cố định đầy đủ là đáp ứng yêu cầu ghi nhận tài sản.*

10. Theo khảo sát thì các công ty xây lắp chưa nhận diện được thế là hợp đồng có rủi ro lớn và không trích lập dự phòng. theo Anh/Chị thì đâu là nguyên nhân và vướng mắc?

- (5/5 kế toán trưởng) Cơ quan thuế sẽ không chấp nhận số liệu.

- (2/5 kế toán trưởng) Chưa có hướng dẫn cụ thể và đầy đủ về lập dự phòng hợp đồng rủi ro lớn.

11. Với các sai sót được phát hiện của kỳ hiện tại. doanh nghiệp sẽ xử lý và công bố như thế nào? Có tình trạng doanh nghiệp xử lý sai sót kỳ trước theo cách thức sửa trực tiếp vào hệ thống sổ sách và báo cáo tài chính không?

- (5/5 kế toán trưởng) Các doanh nghiệp sửa chữa sai sót trước khi công bố báo cáo tài chính và số liệu này các doanh nghiệp sẽ không chi tiết cụ thể ở mục thuyết minh.

- (3/5 kế toán trưởng) có tình trạng doanh nghiệp xử lý sai sót kỳ trước theo cách thức sửa trực tiếp vào hệ thống sổ sách và báo cáo tài chính.

12. Tại công ty Anh/Chị có tình trạng điều chỉnh sai sót kỳ trước bằng cách sửa trực tiếp vào hệ thống sổ sách và báo cáo tài chính không?

- (1/5 kế toán trưởng) Có

- (4/5 kế toán trưởng) Không

### **Kết thúc phỏng vấn:**

Chúng ta đã hoàn thành xong cuộc phỏng vấn. Tôi xin chân thành cảm ơn Anh/Chị đã dành thời gian cung cấp những thông tin quý báu cho tôi. Nếu anh chị có đóng góp thêm ý kiến gì? Vui lòng gửi về địa chỉ mail: [tuyetppa@gmail.com](mailto:tuyetppa@gmail.com)

**Kính chúc anh chị mạnh khỏe. hạnh phúc và thành công.**

## **DANH MỤC CÁC BÀI BÁO LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU**

1. Phạm Lê Ngọc Tuyết, “Thực trạng thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam”. Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán (số 4/201). Trang 42-45.
2. Phạm Lê Ngọc Tuyết, “Đánh giá sai sót trong báo cáo tài chính tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam”. Tạp chí tài chính (Kỳ 2- Tháng 5/2020 (729). Trang 114-116.