

NGHIÊN CỨU VỀ TRÁCH NHIỆM ĐỐI VỚI BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP QUẢN LÝ VÀ KHAI THÁC CÔNG TRÌNH THỦY LỢI VIỆT NAM

RESEARCH ON RESPONSIBILITIES FOR FINANCIAL STATEMENTS IN VIETNAMESE IRRIGATION AND DRAINAGE MANAGEMENT COMPANIES

Hoàng Thị Mai Lan^{1,*}, Vũ Lê Long²

TÓM TẮT

Báo cáo tài chính (BCTC) trong doanh nghiệp (DN) là phương tiện truyền tải một hệ thống thông tin quan trọng minh chứng cho bức tranh tài chính của DN về vốn, tài sản, nguồn thu nhập, giá trị gia tăng, phương pháp phân phối doanh thu, lợi nhuận, sự tiêu thụ cũng như dự trữ hàng hóa dịch vụ của DN. Việc đảm bảo chất lượng của BCTC để cung cấp thông tin hữu dụng cho người sử dụng thông tin giúp các DN hoạt động hiệu quả, từ đó thúc đẩy nền kinh tế phát triển bền vững là trách nhiệm của DN. Nghiên cứu này tiến hành khảo sát mức độ thực thi trách nhiệm của các doanh nghiệp quản lý và khai thác công trình thủy lợi Việt Nam (VIDMC) đối với BCTC bằng phương pháp nghiên cứu định tính thông qua phỏng vấn bán cấu trúc và khảo sát thực địa. Từ kết quả nghiên cứu, nhóm tác giả đề xuất một số khuyến nghị nhằm nâng cao trách nhiệm của VIDMC đối với BCTC.

Từ khóa: Báo cáo tài chính, trách nhiệm, kiểm soát nội bộ.

ABSTRACT

Financial statements in the enterprise are the means of transmitting an important information system to prove the financial picture of the enterprise in terms of capital, assets, income sources, added value, distribution method of revenue, profit, consumption as well as storage of goods and services of the enterprise. Ensuring the quality of financial statements to provide useful information for users to help businesses operate effectively, thereby promoting sustainable economic development is the responsibility of businesses. This study surveyed the level of responsibility enforcement of Vietnamese Irrigation and Drainage Management Companies (VIDMC) for their financial statements by qualitative research method through semi-structured interviews and field surveys. From the research results, the authors proposes a number of recommendations to enhance the responsibility of VIDMC for the financial statements.

Keywords: Financial statements, responsibility, internal control.

¹Trường Đại học Thủy Lợi

²Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

*Email: lanhtm@tlu.edu.vn

Ngày nhận bài: 15/8/2021

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 20/9/2021

Ngày chấp nhận đăng: 25/10/2021

1. GIỚI THIỆU

Trên cơ sở lý thuyết đại diện có thể khẳng định trách nhiệm của DN chính là việc giảm bớt sự bất đối xứng của

thông tin giữa nhà quản lý DN và các bên liên quan khác. Trách nhiệm của DN đối với BCTC là một vấn đề không thể nghi ngờ và vấn đề đó ra đời cùng với lịch sử của sự tách biệt giữa quyền kiểm soát và quyền sở hữu tài sản cũng như sự trao đổi lợi ích giữa các bên liên quan [11]. Trình bày BCTC trung thực hợp lý là một hình thức thực hiện trách nhiệm giải trình trước công chúng về việc quản lý và sử dụng các nguồn lực [4]. Như vậy do sự tách biệt giữa quyền kiểm soát và quyền sở hữu các nguồn lực và do sự bất đối xứng của thông tin, DN phải có trách nhiệm lập, trình bày và công bố BCTC trung thực và hợp lý. Đó là minh chứng cho trách nhiệm giải trình và công khai minh bạch của DN trong việc sử dụng các nguồn lực của chủ sở hữu.

Điều này cũng được khẳng định trong luật pháp của các quốc gia. Theo [1], luật pháp nước Úc quy định, các DN có trách nhiệm pháp lý lưu trữ hồ sơ tài chính và thường xuyên xuyên báo cáo tình hình tài chính và kết quả hoạt động cho các bên liên qua thông qua BCTC. Theo luật kế toán Việt Nam quy định: “Đơn vị kế toán có trách nhiệm cung cấp thông tin, tài liệu kế toán kịp thời, đầy đủ, trung thực, minh bạch cho cơ quan, tổ chức, cá nhân theo quy định của pháp luật” [12].

Như vậy, để thể hiện trách nhiệm giải trình và minh bạch thông tin, thì DN có trách nhiệm lập, trình bày và công bố BCTC trung thực và hợp lý, đặc biệt là đối với những DN đại chúng và DN có vốn của Nhà nước. Đồng thời, giám đốc đại diện cho DN chịu trách nhiệm trước pháp luật và các chủ sở hữu và công chúng về trách nhiệm này. Một trong những cách thức để đảm bảo trách nhiệm đối với lập và trình bày BCTC đó là DN thiết kế và duy trì một hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả đối với quá trình lập và trình bày BCTC.

Các doanh nghiệp quản lý và khai thác công trình thủy lợi Việt Nam là DN có vốn sở hữu của Nhà nước và công ích - là những DN sử dụng công quỹ và nguồn lực khan hiếm của Nhà nước và cung cấp dịch vụ thiết yếu gắn với đời sống sản xuất nông nghiệp. Để có thể thực hiện được nhiệm vụ của mình thì VIDMC cần hoạt động một cách hiệu quả, minh bạch trên nền tảng bình đẳng với các DN tư

nhân khác. Vì vậy, BCTC trong VIDMC không chỉ cung cấp thông tin tài chính đầy đủ, phù hợp và kịp thời cho các cơ quan quản lý Nhà nước và ban lãnh đạo của VIDMC để nâng cao hiệu quả quản lý mà còn là công cụ để VIDMC thể hiện trách nhiệm giải trình minh bạch tới công chúng về mục tiêu, hoạt động và hiệu quả của VIDMC.

2. TỔNG QUAN TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU

Trong quá trình tiếp cận nghiên cứu các công trình, nhóm tác giả tiến hành khái quát hóa các công trình nghiên cứu có liên quan bao gồm: Các nghiên cứu về trách nhiệm của DN đối với BCTC và các nghiên cứu về kiểm soát nội bộ lập và trình bày công bố thông tin.

* Các nghiên cứu về trách nhiệm của doanh nghiệp đối với BCTC

Cho đến nay đã có khá nhiều tác giả trong nước và quốc tế quan tâm nghiên cứu về trách nhiệm của DN đối với BCTC, bao gồm nghiên cứu về trách nhiệm của DN nói chung và nghiên cứu về trách nhiệm DN đối với BCTC. Những công trình tiêu biểu như sau:

Tác giả Ping-Sheng Koha và cộng sự [10] tập trung nghiên cứu trách nhiệm của quản trị DN trong việc đảm bảo BCTC trình bày trung thực và thực tế tình hình tài chính của doanh nghiệp. Bằng phương pháp nghiên cứu định lượng đối với các DN ở Úc, nghiên cứu đã chỉ ra sự ảnh hưởng của quản trị DN đối với việc nâng cao giá trị của BCTC trong ngắn hạn và dài hạn. Tuy nhiên, nghiên cứu chủ yếu phân tích thực hành quản trị DN chỉ trên khía cạnh tính độc lập của hội đồng quản trị và ủy ban kiểm toán độc lập, mà chưa nghiên cứu khía cạnh kiểm soát nội bộ (KSNB) trong DN.

Trong [9], trình bày về trách nhiệm lập và nộp BCTC theo chế độ kế toán (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC). Tất cả các DN thuộc ngành, các thành phần kinh tế đều phải lập và trình bày BCTC năm. Đối với các DN Nhà nước, các DN niêm yết trên thị trường chứng khoán còn phải lập BCTC giữa niên độ dạng đầy đủ. Nghiên cứu đã trình bày rõ ràng các quy định pháp lý hiện hành về trách nhiệm lập và nộp BCTC trên các khía cạnh thời hạn nộp và nơi nhận BCTC. Tuy nhiên tác giả chưa khai thác về khía cạnh DN phải làm thế nào để nâng cao trách nhiệm đối với BCTC.

Xuất phát từ tác dụng của BCTC làm giảm sự bất đối xứng thông tin giữa người bên trong và bên ngoài DN, tác giả Jonathan B. Cohn [6] cho rằng trách nhiệm giải trình thông tin của DN có tác động đến hiệu quả của các quyết định đầu tư. Nghiên cứu chỉ ra rằng những người trong DN chịu trách nhiệm nhiều hơn về tính chính xác của BCTC thì sẽ làm tăng tỉ lệ mức đầu tư. Tuy nhiên nghiên cứu chỉ dừng lại phân tích tác dụng trong việc nâng cao trách nhiệm mà chưa khai thác ở khía cạnh làm thế nào để nâng cao trách nhiệm của DN đối với BCTC.

Capalbo và cộng sự tiến hành nghiên cứu sự khác biệt về trách nhiệm đối với BCTC của DN có vốn Nhà nước và DN tư nhân tại Italia [3]. Nhóm nghiên cứu khẳng định bản chất của các nguồn lực tài nguyên của Nhà nước được DN sử dụng và các DN này hoạt động để theo đuổi mục đích

công cộng do vậy ảnh hưởng tới nội dung và hình thức của BCTC thể hiện trách nhiệm giải trình. Trên cơ sở đó các tác giả đề xuất một số sửa đổi đối với BCTC để nâng cao trách nhiệm giải trình. Cụ thể: BCTC cung cấp các thông tin về trách nhiệm xã hội thông qua việc quan tâm tới lợi ích cộng đồng, bảo vệ môi trường và trách nhiệm đối với sự phát triển của khu vực, thông tin về chiến lược và mục tiêu trong tương lai. BCTC của DN có vốn Nhà nước đòi hỏi phải được trình bày chi tiết hơn so với các DN thuộc sở hữu tư nhân. Nghiên cứu đã đề cập tới trách nhiệm đối với BCTC của các DN có vốn Nhà nước và đề xuất một mô hình BCTC phù hợp để thể hiện trách nhiệm giải trình của DN. Tuy nhiên nghiên cứu lại không hướng tới chỉ rõ trách nhiệm DN phải như thế nào trong quá trình lập và trình bày BCTC để có thể thực thi mô hình BCTC đó.

Nhìn chung các công trình nghiên cứu về trách nhiệm của DN đối với BCTC đã khẳng định tầm quan trọng của việc thực thi trách nhiệm của DN đối với BCTC, tuy nhiên các nghiên cứu chưa chú trọng tới cách thức để nâng cao trách nhiệm đó, đồng thời chưa nghiên cứu trong DN khai thác công trình thủy lợi.

* Các nghiên cứu về kiểm soát nội bộ lập và trình bày công bố thông tin

Trong quá trình nghiên cứu các công trình khoa học có liên quan đến đề tài các nghiên cứu về KSNB lập và trình bày công bố thông tin không nhiều, các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào sự ảnh hưởng của KSNB tới chất lượng thông tin trên BCTC. Ramdany nghiên cứu sự ảnh hưởng của kiểm soát nội bộ tới CLTT trên BCTC, kết quả của nghiên cứu kết luận rằng chất lượng của BCTC có thể cải thiện thông qua tăng tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Kết quả nghiên cứu của tác giả Phạm Quốc Thuần chỉ ra hiệu quả của hệ thống KSNB có tác động cùng chiều tới CLTT trên BCTC. Trên cơ sở nghiên cứu tổng quan, Siriyama Kanthi Herath và cộng sự cũng chỉ ra KSNB ảnh hưởng tới CLTT trên BCTC. Như vậy các công trình nghiên cứu chủ yếu tập trung vào mối quan hệ giữa KSNB và kết quả đầu ra của kế toán là CLTT trên BCTC mà chưa tập trung vào mối quan hệ giữa KSNB và quá trình lập và trình bày BCTC

3. CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1. Cơ sở lý thuyết

Nghiên cứu này sử dụng cách tiếp cận lý thuyết đại diện (Agency Theory) và lý thuyết thông tin (Information Theory).

Lý thuyết đại diện được phát triển bởi M.C. Jensen và cộng sự [8], lý thuyết này nghiên cứu mối quan hệ giữa bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm. Mối quan hệ giữa bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm tồn tại khi một bên gọi bên ủy nhiệm, thuê một bên khác (bên được ủy nhiệm) để quyết định và hành động dưới danh nghĩa của bên ủy nhiệm. Đối với DN, chủ sở hữu hay là bên ủy nhiệm và người quản lý (hoặc ban quản trị) trực tiếp điều hành DN là bên được ủy nhiệm, ở đây có sự tách rời giữa quyền sở hữu và quản lý DN. M.C. Jensen và cộng sự cho rằng có sự khác biệt về mục tiêu tồn tại giữa chủ sở hữu và nhà quản lý DN. Chủ sở hữu luôn mong đợi DN phải đạt được mục tiêu kinh

tế (tối đa hóa lợi nhuận với chi phí thấp nhất) hoặc xã hội (phục vụ người dân hiệu quả nhất). Hiệu quả hoạt động của các DN này phụ thuộc vào năng lực quản lý, các quyết định chiến lược và các hành động được thực hiện bởi hội đồng quản trị và nhà quản lý. Nhưng ở khía cạnh khác, các nhà quản lý có mục tiêu riêng của họ, như là để tối đa hóa lợi ích của chính họ, ngay cả khi ảnh hưởng tới lợi ích của Nhà nước và người dân, hoặc theo đuổi lợi ích ngắn hạn nhưng làm ảnh hưởng tới mục tiêu dài hạn. Lý thuyết đại diện cho rằng mâu thuẫn xảy ra khi có sự bất cân xứng trong thông tin giữa chủ sở hữu và nhà quản lý, rất khó để chủ sở hữu kiểm tra hiệu quả liệu các quyết định và hành động của nhà quản lý có đáp ứng mong đợi của họ hay không. Để có thể giảm thiểu sự bất đối xứng về thông tin nên các nhà quản lý DN có trách nhiệm đảm bảo rằng BCTC được trình bày một cách trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu và giải trình cách mà họ sử dụng nguồn vốn của chủ sở hữu có hiệu quả hay không. DN có trách nhiệm cung cấp thông tin trên BCTC trung thực và phù hợp, đồng thời làm tăng tính dễ hiểu, có thể so sánh được, kịp thời và có thể kiểm chứng. Do vậy, DN cần thiết thực thi các cách thức để đảm bảo được trách nhiệm đó đối với BCTC.

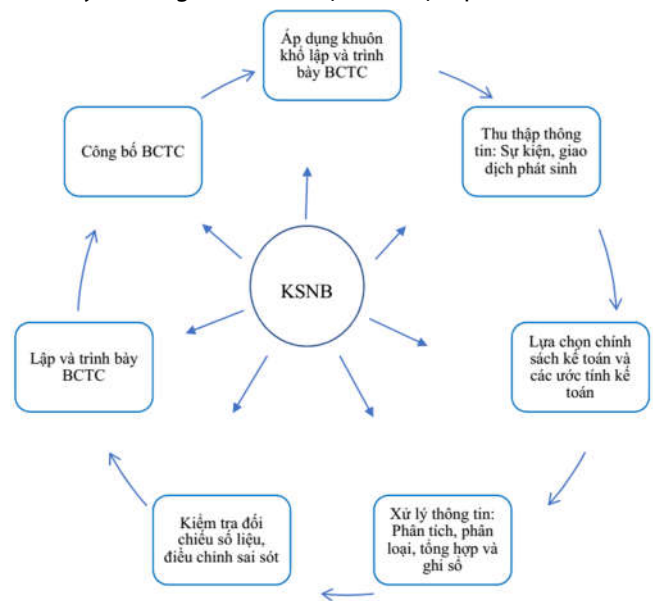
Lý thuyết thông tin hình thành vào đầu thế kỷ 20 và đến năm 1948, nghiên cứu của Shannon đã mở ra lý thuyết thông tin hiện đại về thông tin [13]. Nghiên cứu đã mô tả hệ thống truyền thông bao gồm 5 yếu tố là nguồn thông tin, máy phát, kênh, nguồn thu và người nhận. Phát triển từ lý thuyết thông tin của Shannon, Jonathan F. Ross khẳng định kế toán chính là một hệ thống truyền thông. Các sự kiện, giao dịch kinh tế là nguồn thông tin, những sự kiện giao dịch này làm phát sinh các thông tin tài chính mà người sử dụng quan tâm. Máy phát hoạt động đối với các thông điệp hoặc chuỗi tin nhắn theo một cách nào đó để tạo ra tín hiệu cho việc chuyển đổi. Hay nói một cách khác máy phát là việc giải mã xử lý nguồn thông tin ban đầu để truyền đạt tới người sử dụng. Trong kế toán, máy phát là việc ghi sổ kép, các sự kiện giao dịch kinh tế được ghi sổ bởi ít nhất hai tài khoản kế toán. Do vậy tài khoản là kênh - phương tiện được sử dụng để truyền tín hiệu từ máy phát đến nguồn thu. Nguồn thu trong hệ thống kế toán là các BCTC được cung cấp tới đích là người sử dụng thông tin tài chính bao gồm các nhà quản lý DN, các nhà đầu tư, chủ nợ, Nhà nước và các đối tượng khác. Lý thuyết thông tin đề cập đến quá trình xử lý thông tin để cung cấp cho người sử dụng vì vậy KSNB chi phối đến toàn bộ quá trình lập, trình bày và công bố BCTC, là nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng của BCTC

Theo David M. Walker, trước sự phá sản của công ty lớn ở Mỹ và các quốc gia, niềm tin của công chúng đối với BCTC giảm sút mạnh mẽ, để đối phó với tình trạng này các quốc gia này đã đưa ra các biện pháp để tăng cường trách nhiệm của DN đối với BCTC. Một trong các biện pháp đó là tăng cường tính hiệu quả của KSNB. Đạo luật Sarbanes-Oxley Act yêu cầu tất cả các công ty niêm yết hàng năm phải lập báo cáo đánh giá tính hữu hiệu về KSNB trong việc lập và trình bày BCTC.

Đồng thời, theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế, ban giám đốc chịu trách nhiệm thiết kế và duy trì một hệ KSNB hiệu quả đối với quá trình lập, trình bày và công bố BCTC để đảm bảo hợp lý rằng thông tin trên BCTC là đáng tin cậy, tài sản được bảo vệ và các giao dịch được phê duyệt và ghi nhận theo quy định.

Như vậy, việc thiết lập và duy trì hệ thống KSNB đối với quá trình lập, trình bày và công bố BCTC là cần thiết để đảm bảo trách nhiệm của DN trong việc cung cấp BCTC trung thực hợp lý.

KSNB về lập, trình bày và công bố BCTC là một quá trình được thiết kế, vận hành, duy trì bởi ban quản trị, BGD và các cá nhân khác nhằm đảm bảo hợp lý liên quan đến BCTC được lập phù hợp với các CMKT. Các KSNB đối với BCTC được thực hiện trong từng bước công việc của quá trình lập trình bày và công bố BCTC được thể hiện qua hình 1.



Hình 1. KSNB quá trình lập, trình bày và công bố BCTC (Nguồn: Nhóm tác giả)

3.2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu được sử dụng trong nghiên cứu là phương pháp nghiên cứu định tính. Các kỹ thuật nghiên cứu định tính được áp dụng bao gồm phỏng vấn bán cấu trúc và khảo sát hồ sơ.

* Phỏng vấn bán cấu trúc

➢ Mục tiêu phỏng vấn: Nhóm tác giả tiến hành phỏng vấn bán cấu trúc để tổng hợp những đánh giá của người được phỏng vấn về việc đảm bảo trách nhiệm đối với BCTC trong VIDMC;

➢ Cách thức tiến hành

Phỏng vấn bán cấu trúc là các cuộc trao đổi, thảo luận trong đó người phỏng vấn không thực hiện đúng theo một danh sách các câu hỏi chính thức. Trong quá trình phỏng vấn sẽ thực hiện thêm những câu hỏi mở, cho phép thảo luận với người được phỏng vấn. Tất cả người được phỏng vấn được ẩn danh và khuyến khích nói chuyện dài về nhận thức của họ. Trước mỗi cuộc phỏng vấn, người tham gia

được gửi email về mục đích và nội dung của cuộc phỏng vấn. Mỗi cuộc phỏng vấn kéo dài trong khoảng thời gian từ 40 đến 90 phút, bao gồm các câu hỏi lựa chọn và các câu hỏi mở.

➤ Đối tượng phỏng vấn bao gồm:

+ Kế toán trưởng của VIDMC: Những đóng góp ý kiến của kế toán trưởng mang tính thực tiễn từ góc độ của người lập và trình bày BCTC.

+ Chủ tịch hội đồng thành viên/ giám đốc của VIDMC: Những đóng góp ý kiến của Giám đốc mang tính thực tiễn từ góc độ của người chịu trách nhiệm về CLTT trên BCTC đồng thời cũng là người sử dụng BCTC trong các quyết định quản lý điều hành DN.

➤ Thu thập dữ liệu và xử lý dữ liệu phỏng vấn bán cấu trúc:

Các cuộc phỏng vấn đều được ghi âm và việc ghi chép được thay thế trong trường hợp người được phỏng vấn không đồng ý ghi âm. Dữ liệu phỏng vấn thô được nhóm tác giả phân tích và tóm tắt lại sau đó phân loại thành các chủ đề chính tổng hợp đưa ra quan điểm của những người tham gia phỏng vấn. Nhóm tác giả tiến hành phân tích sâu dữ liệu đã thu thập được để xem xét sự tương đồng và khác biệt giữa các câu trả lời, từ đó tiến hành đưa ra kết quả của nghiên cứu định tính.

* **Khảo sát hồ sơ tại thực địa**

Nhóm tác giả tiến hành khảo sát hồ sơ tại 10 VIDMC nhằm nghiên cứu thực trạng về trách nhiệm của VIDMC đối với BCTC. Tại thực địa, nhóm tác giả quan sát quá trình lập, trình bày và công bố BCTC, gặp gỡ nhân viên kế toán, tiếp cận phần mềm kế toán, xem xét chứng từ, sổ kế toán và thu thập BCTC.

4. KẾT QUẢ VÀ THẢO LUẬN

Để khám phá việc thực thi trách nhiệm của các thành viên trong DN, nhóm tác giả phỏng vấn giám đốc và kế toán trưởng về quá trình lập, trình bày và công bố BCTC của DN và sự tham gia của họ về quá trình đó. Tại 7/10 DN, việc tập hợp số liệu để lên BCTC do kế toán tổng hợp thực hiện, kế toán trưởng giám sát quá trình tập hợp thông tin và quá trình tổng hợp số liệu lên BCTC. Trong khi đó 3/10 DN còn lại việc lập BCTC được kế toán trưởng đảm nhiệm. 10/10 DN, giám đốc có nhiệm vụ phê duyệt BCTC trước khi công bố và nộp cho STC/BTC. Trong các cuộc phỏng vấn, các giám đốc thể hiện sự tin tưởng khá cao vào việc lập và trình bày BCTC của bộ phận kế toán và kết quả của kiểm toán độc lập. Họ cho rằng họ kiểm soát thông tin trên BCTC thông qua sự phê duyệt các nghiệp vụ thu chi và xem xét tính hợp lý của các chỉ tiêu được trình bày trên BCTC. Về mặt kỹ thuật và phương pháp lập BCTC, vì không được đào tạo chuyên môn kế toán nên các giám đốc cho rằng việc kiểm soát thông qua ý kiến tư vấn của các kiểm toán viên độc lập.

Trong các cuộc phỏng vấn với giám đốc DN, các giám đốc tương đối hài lòng về BCTC của họ. Tuy nhiên, 4/10 giám đốc thể hiện sự kém hài lòng đối với các thông tin về

dòng tiền trên BCTC. Các giám đốc cho rằng thông tin về các dòng tiền trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ khá tổng hợp, họ kỳ vọng việc trình bày các dòng tiền chi tiết hơn về bản chất thanh toán của các dòng tiền này. Các DN khẳng định phần lượng tiền mặt của công ty chủ yếu từ nguồn ngân sách Nhà nước cấp nên việc kiểm soát dòng tiền là rất quan trọng nhằm kiểm soát chi phí và đánh giá chất lượng của các khoản thu nhập mà DN tạo ra.

Qua khảo sát chứng từ, sổ sách kế toán và BCTC kết hợp với phỏng vấn kế toán trưởng thì KSNB của VIDMC phần lớn là mới đạt tới sự hiện diện cơ bản. Kết quả phỏng vấn cho thấy các quy trình thủ tục KSNB không được quy định bằng văn bản mà thường được thực hiện theo thói quen và truyền đạt kinh nghiệm của những người đi trước và có sự điều chỉnh nếu không phù hợp. Một số VIDMC từ chối cung cấp các văn bản liên quan, một số cung cấp các quy chế chi tiêu nội bộ, quy chế tiền lương. Tuy nhiên các quy chế xây dựng sơ sài, tập trung vào sự phê duyệt mức thu chi. Thông qua khảo sát hồ sơ kế toán, 70% VIDMC đầy đủ chữ ký phê duyệt, còn lại là các DN không tồn tại đầy đủ vết tích của sự phê duyệt các nghiệp vụ. Bên cạnh đó 40% VIDMC chỉ lưu các chứng từ trực tiếp mà không kèm theo các chứng từ bổ sung. Thực trạng về KSNB đối với từng bước công việc trong quá trình lập, trình bày và công bố BCTC cụ thể như sau:

* **Áp dụng khuôn khổ lập và trình bày BCTC:** Do khuôn khổ lập và trình bày BCTC của VIDM được quy định bởi các quy định pháp lý, do vậy trong bước công việc này không có sự hiện diện của KSNB.

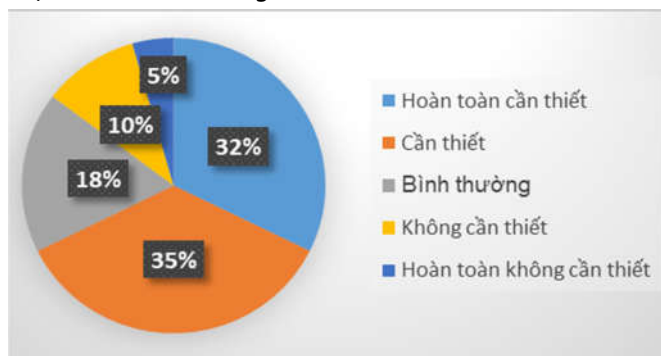
* **Thu thập thông tin:** Qua khảo sát thực tế 100% VIDMC có đầy đủ hệ thống chứng từ và được lưu trữ theo nội dung kinh tế và trình tự thời gian. Chứng từ được lập đầy đủ, rõ ràng, dễ hiểu, mô tả cụ thể các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Tuy nhiên, tới thời điểm khảo sát, chứng từ chủ yếu được lập một cách thủ công trực tiếp bằng mẫu in sẵn. Trong một số cuộc trò chuyện, các kế toán trưởng cho biết việc thu thập chứng từ có thể chậm hoặc bị thất lạc do DN có nhiều xí nghiệp, trung tâm đặt tại các địa bàn xa văn phòng.

* **Lựa chọn chính sách kế toán và các ước tính kế toán:** Việc lựa chọn chính sách kế toán tại 100% VIDMC được thực hiện bởi kế toán trưởng. Kết quả khảo sát cho thấy chỉ có 22,1% DN có sự tham gia vào quá trình lựa chọn này. Việc thực hiện các ước tính kế toán dựa trên cơ sở các văn bản hướng dẫn sử dụng cho mục đích tính thuế như Thông tư số 45/2013/TT-BTC hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ, các thông tư sửa đổi bổ sung thông tư này, Thông tư số 48/2019/TT-BTC hướng dẫn việc trích lập và xử lý các khoản dự phòng... Các giám đốc không tham gia hoặc tham gia ít vào quá trình lựa chọn các chính sách kế toán. Xử lý thông tin: Qua phỏng vấn thì VIDMC chủ yếu tập hợp các chứng từ đầy đủ và ghi sổ theo tháng mà không ghi ngay khi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh hoặc ghi sau 2 hoặc 3 ngày. Một số DN ghi sổ thủ công thì độ trễ ghi sổ được kéo dài hơn 1 tháng. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong VIDMC thường đơn giản, ít các nghiệp vụ phức tạp và bất thường vì vậy các kế toán viên thường không khó khăn trong việc xử lý chuyên môn.

* **Kiểm tra đối chiếu số liệu, điều chỉnh sai sót:** Kết quả phỏng vấn cho thấy 40% VIDMC tiến hành kiểm tra số liệu thông qua bảng cân đối phát sinh. Từ bảng cân đối phát sinh, kế toán kiểm tra tính hợp lý của số dư tài khoản, số phát sinh tài khoản, đối chiếu với sổ phụ ngân hàng, biên bản kiểm kê tài sản để phát hiện sai sót. Sau đó kiểm tra ngược lại sổ chi tiết và sổ tổng hợp tương ứng và tiến hành điều chỉnh. Tuy nhiên các VIDMC còn lại không tiến hành kiểm tra số liệu mà chờ kết quả kiểm toán sẽ tiến hành điều chỉnh số liệu. Có tới 70% VIDMC không tiến hành đối chiếu công nợ và 40% DN không tiến hành kiểm kê tài sản.

* **Lập BCTC:** Kết quả phỏng vấn về quá trình lập và trình bày BCTC cho thấy các kế toán tổng hợp hoặc kế toán trưởng sẽ thực hiện lập BCTC. Đối với các DN sử dụng phần mềm kế toán, thì kế toán viên sẽ thực hiện các thao tác khóa sổ và thực hiện các bút toán kết chuyển và tiến hành lựa chọn in báo cáo. Đối với các DN chưa sử dụng phần mềm kế toán, BCTC sẽ được lập trên các sổ cái, sổ chi tiết và bảng cân đối số phát sinh. Kết quả phỏng vấn cho thấy VIDMC tuân thủ hướng dẫn về cơ sở lập và phương pháp lập của Thông tư số 200/2014/TT-BTC. Tại bước công việc này giám đốc không tiến hành xem xét BCTC mà việc làm này được thực hiện trước khi công bố BCTC (sau khi có kết quả làm việc với kiểm toán độc lập).

* **Công bố BCTC:** Trong quá trình nghiên cứu, nhóm tác giả tiến hành khảo sát và phỏng vấn về nhận thức của VIDMC đối với vai trò của việc công bố thông tin. Kết quả khảo sát các VIDMC về mức độ cần thiết công bố các thông tin phi tài chính theo Nghị định số 81/2015/NĐ-CP cho thấy một số DN chưa đánh giá cao (hình 2).



Hình 2. Mức độ cần thiết công bố báo cáo theo Nghị định số 81 (Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp)

Hình 2 cho thấy 18% DN cho rằng mức độ cần thiết cần công bố ở mức bình thường/trung lập, có 10,3% DN cho là không cần thiết và 5% DN đồng ý việc công bố thông tin là hoàn toàn không cần thiết. Thông qua phỏng vấn kế toán trưởng thì một số kế toán trưởng từ chối bình luận sâu, một số cho thấy rằng: “Việc công bố thông tin là không cần thiết vì DN của chúng tôi không phải là DN cổ phần”, “Chúng tôi vẫn thực hiện đầy đủ chế độ báo cáo đối với STC, vì vậy việc công bố thông tin là không cần”. Một kế toán trưởng khác cho rằng việc công bố thông tin chưa phù hợp với cơ sở vật chất hạ tầng về công nghệ thông tin, DN đã tiến từng bước hành công bố thông tin nhưng chỉ được một thời gian vì

khó khăn trong việc duy trì trang web. Như vậy việc công bố thông tin theo DN là mang tính chất hình thức và khó khăn cho DN vì tốn thời gian và tăng chi phí trong việc thiết kế website, đăng tải thông tin trên website và duy trì website. Tất cả các DN khảo sát thực địa đều tiến hành kiểm toán BCTC trước khi công bố BCTC. Việc lựa chọn công ty kiểm toán được giám đốc DN quyết định trên cơ sở đề xuất của kế toán trưởng. 6/10 DN quyết định lựa chọn công ty kiểm toán bị chi phối bởi phí kiểm toán hơn là danh tiếng của công ty kiểm toán trên thị trường. Kết quả phỏng vấn về quá trình lập và trình bày BCTC cho thấy, DN không ban hành quy định về thời hạn hoàn thành việc lập và trình bày BCTC để công bố.

5. KẾT LUẬN VÀ GIẢI PHÁP

5.1. Kết luận

Từ kết quả nghiên cứu trên cho thấy việc thực thi trách nhiệm đối với BCTC trong VIDMC còn tồn tại những hạn chế như sau:

* Trách nhiệm của giám đốc đối với BCTC chưa cao, Giám đốc thường tin tưởng nhiều vào kết quả làm việc của bộ phận kế toán và kiểm toán độc lập.

* Mặc dù đã có sự hiện diện của KSNB trong VIDMC tuy nhiên KSNB trong từng bước công việc của quá trình lập, trình bày và công bố BCTC còn tồn tại hạn chế. Phần lớn các VIDMC không xây dựng các quy trình kiểm soát và hoạt động bằng văn bản cụ thể, điều này dẫn tới các hoạt động kiểm tra giám sát cũng như các hoạt động hàng ngày không có cơ sở để tuân theo. Điều này làm các hoạt động kiểm soát không được thực thi hoặc việc thực thi không liên tục thường xuyên.

5.2. Giải pháp

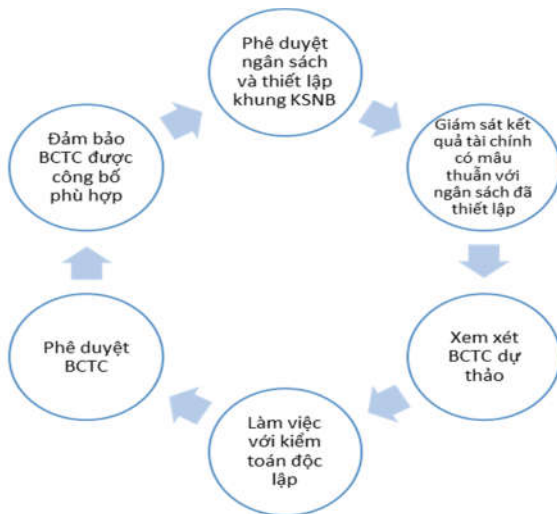
Việc nâng cao trách nhiệm đối với BCTC trong VIDMC là cần thiết nhằm tăng trách nhiệm giải trình minh bạch thông tin trong việc sử dụng các nguồn lực của nhà nước. Các giải pháp nâng cao trách nhiệm đối với BCTC đối với BCTC trong VIDMC được nhóm tác giả đề xuất bao gồm nâng cao trách nhiệm của giám đốc đối với BCTC và nâng cao tính hữu hiệu của KSNB quá trình lập và trình bày BCTC.

* Nâng cao trách nhiệm của giám đốc đối với BCTC

- + Nâng cao nhận thức về công bố BCTC đối với hội đồng thành viên và ban giám đốc DN
- + Giám đốc VIDMC cần cải thiện kiến thức về tài chính
- + Giám đốc VIDMC cần tăng cường mức độ quan tâm và thận trọng khi tham gia vào quá trình lập, trình bày và công bố BCTC.

Các giám đốc nên giám sát liên tục thường xuyên về tình hình tài chính của DN, hàng tháng giám đốc xem xét các bước công việc trong quá trình lập BCTC có thể giúp phát hiện các sai sót và đảm bảo các sai sót đó được giải quyết kịp thời. Khi tham gia vào quá trình lập và trình bày và công bố BCTC, giám đốc nên có sự thận trọng, cần áp dụng sự hoài nghi nghề nghiệp về chính sách kế toán áp dụng, các ước tính kế toán và cách xử lý giao dịch và sự

kiện đã phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hay chưa. Sự tham gia của giám đốc vào quá trình lập, trình bày và công bố BCTC được thể hiện trong hình 3.



Hình 3. Sự tham gia của Giám đốc vào quá trình lập, trình bày và công bố BCTC (Nguồn: Chartered Accountants Australia and New Zealand, 2017)

* Nâng cao tính hữu hiệu của KSNB quá trình lập và trình bày BCTC

+ Hoàn thiện các kiểm soát chung trong KSNB

- Xây dựng một môi trường văn hóa nhấn mạnh đến sự chính trực và giá trị đạo đức;

- Xây dựng quy trình hoạt động và quy trình kiểm soát rõ ràng bằng văn bản đảm bảo được các nguyên tắc ủy quyền phê chuẩn, nguyên tắc phân công phân nhiệm và nguyên tắc bất kiêm nhiệm. Đồng thời truyền đạt rộng rãi các quy trình này trong nội bộ DN;

- Mọi thành viên trong DN từ ban quản trị, ban giám đốc tới nhân viên đều phải tuân thủ hệ thống KSNB;

- Ban quản trị và ban giám đốc cũng như lãnh đạo DN cần thiết lập quy trình đánh giá rủi ro và thường xuyên thực hiện đánh giá rủi ro cũng như các biện pháp đối phó với rủi ro;

- Tất cả các nghiệp vụ, giao dịch, sự kiện cần phải được thực hiện đúng thẩm quyền và được phê duyệt thích hợp;

- Tất cả các nghiệp vụ, giao dịch và sự kiện cần phải được thể hiện trên văn bản, chứng từ và được ghi sổ một cách đầy đủ, chính xác, hợp lý và kịp thời;

- Định kỳ hoặc đột xuất thực hiện các biện pháp kiểm tra độc lập.

+ Hoàn thiện các kiểm soát cụ thể trong quá trình lập, trình bày và công bố BCTC như sau:

- Hoàn thiện KSNB đối với thu thập thông tin và xử lý thông tin.

- Hoàn thiện KSNB đối với lựa chọn chính sách kế toán và các ước tính kế toán: Giám đốc DN cần có sự tham gia vào quá trình này thông qua sự phê duyệt, khi tiến hành phê duyệt, giám đốc DN nên yêu cầu kế toán trưởng cung cấp những bằng chứng làm cơ sở cho việc lựa chọn đó.

- Hoàn thiện KSNB đối với kiểm tra đối chiếu số liệu và điều chỉnh sai sót: VIDMC cần chủ động thực hiện việc kiểm tra đối chiếu số liệu và tiến hành điều chỉnh sai sót nếu có, mà không nên chờ kết quả kiểm toán để có thể sửa chữa, khắc phục sai sót và luôn cung cấp kịp thời thông tin chính xác cho các nhà quản trị. Kiểm tra số liệu nên xuất phát bắt đầu từ các sổ cái và sổ chi tiết, kế toán nên đọc lướt các sổ này về chứng từ, về nội dung, số hiệu tài khoản đối ứng và số tiền có bất thường hay không. Nếu có bất thường và nghi ngờ sai sót kiểm tra lại chứng từ của các nghiệp vụ này. Kế toán sử dụng bảng cân đối số phát sinh để xem xét sự hợp lý của số dư và số phát sinh các tài khoản. VIDMC cần thường xuyên thực hiện đối chiếu công nợ và định kỳ tiến hành kiểm kê tài sản để có cơ sở kiểm tra đối chiếu số liệu kế toán.

- Hoàn thiện KSNB đối với lập và trình bày BCTC: Khi lập và trình bày BCTC, VIDMC cần tập trung vào những nội dung quan trọng nhất mà người sử dụng thông tin quan tâm. Bằng cách xem xét tính trọng yếu của thông tin làm nền tảng của việc lập và trình bày BCTC. Thông tin chỉ được công bố khi thông tin đó được đánh giá là nguồn tài liệu được sử dụng cho quá trình ra quyết định. Việc xem xét tính trọng yếu cần đánh giá trên cả hai phương diện định tính và định lượng. Nghĩa là các thông tin cần được xem xét cả về mặt giá trị lẫn bản chất và hoàn cảnh của các giao dịch, sự kiện. Bên cạnh đó cần sử dụng cách diễn đạt rõ ràng xúc tích làm tăng tính dễ hiểu của BCTC bằng cách sử dụng các câu văn ngắn, ngữ pháp đơn giản và hạn chế các thuật ngữ chuyên ngành.

- Hoàn thiện KSNB đối với công bố BCTC: VIDMC cần cải thiện tính kịp thời của BCTC. Để cải thiện tính kịp thời của công bố BCTC, thì hội đồng thành viên và Ban giám đốc cần thiết lập kế hoạch, kiểm soát và thực hiện quy trình lập và công bố BCTC một cách nghiêm túc. Thiết lập lịch trình cụ thể về việc lập và trình bày BCTC: Hội đồng thành viên và Ban giám đốc cần thiết xây dựng các công việc cần thực hiện và tiến hành thực hiện bắt đầu từ thời điểm đầu năm tài chính phục vụ cho việc lập và trình bày BCTC vào cuối năm. Xây dựng thời hạn hoàn thành BCTC cuối kỳ và dự phòng một khoảng thời gian phù hợp cho việc xử lý các sự kiện bất ngờ, đủ thời gian cho hội đồng thành viên cũng như kiểm toán xem xét trước khi BCTC được công bố.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

[1]. Austin R. P., Ford H. A. J., Ramsay I. M., 2005. *Company Directors: Principles of Law and Corporate Governance*. Lexis Nexis, Sydney.

[2]. COSO, 2013. *Internal Control - Integrated Framework*.

[3]. Capalbo Francesco, Palumbo Ricardo, 2013. *The Imperfect Match of Public Accountability of StateOwned Enterprises and Private-Sector-Type Financial Reporting: The Case of Italy*. Australasian Accounting Business and Finance Journal, 7(4), 2013, 37-50. Available at: <http://ro.uow.edu.au/aabfj/vol7/iss4/4>

[4]. Diah Iskandar, Hari Setiyawati, 2015. *The Effect of Internal Accountants' Competence on the Quality of Financial Reporting and the Impact on the Financial*

Accountability, International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)
Volume 3, Issue 5, 55-64, ISSN 2349-0330 (Print).

[5]. https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf

[6]. Jonathan B. Cohn, 2012. *Financial reporting accountability*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1571334>

[7]. Jonathan F., 2013. *The Information Content of Accounting Reports: An Information Theory Perspective*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2342403> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2342403>

[8]. M.C. Jensen, W.H. Meckling, 1976. *Agency costs and the theory of the firm*. Journal of Financial Economics 3, 305-360, Q North-Holland Publishing Company.

[9]. Nguyen Thi Kim Cuc, 2009. *Hoan thien he thong BCTC DN nham phu hop voi yeu cau hoi nhap va phat trien kinh te cua Viet Nam*. Doctoral Thesis, University of Economics Ho Chi Minh City.

[10]. Ping-Sheng Koha, Stacie Kelley Laplanteb, Yen H. Tong 2007. *Accountability and value enhancement roles of corporate governance*. Accounting and Finance 47, 305-333

[11]. P. Ormrod, K. C. Cleaver, 1993. *Financial Reporting and Corporate Accountability*. Accounting and Business Research, 23:sup1, 431-439, DOI: 10.1080/00014788.1993.9729910

[12]. Socialist Republic of Viet Nam, 2015. *Law No. 88/2015/QH13 on accounting*

[13]. Shannon C., 1948. *A mathematical theory of communication*. Bell System Technical Journal, 379-423.

AUTHORS INFORMATION

Hoang Thi Mai Lan¹, Vu Le Long²

¹ThuyLoi University

²Hanoi University of Industry