

PHÁC HỌA MÔ HÌNH CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN CÔNG BỐ THÔNG TIN KẾ TOÁN TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA Ở VIỆT NAM

TS. Trần Đình Khôi Nguyên

Trường Đại học Đà Nẵng

Công bố thông tin là một trong hai chủ đề trọng tâm trong hệ thống chuẩn mực kế toán, nhưng cho đến nay những nghiên cứu về thực trạng công bố thông tin còn quá ít ở nước ta, nhất là trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV). Bài viết này thông qua một điều tra thử nghiệm nhằm phác họa mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin kế toán trong các DNNVV ở Việt Nam. Các nhân tố dự tính bao gồm qui mô doanh nghiệp, mức độ phức tạp của hoạt động kinh doanh, cơ hội tăng trưởng, năng lực kế toán viên, nhận thức của người chủ và công tác kiểm soát, quản lý của nhà nước.

Từ khóa: công bố thông tin, doanh nghiệp nhỏ và vừa

1. Đặt vấn đề

Kế toán tài chính là hệ thống liên quan đến đo lường các đối tượng kế toán và công bố (disclosure) thông tin cho các bên có liên quan đến lợi ích doanh nghiệp. Nếu như đo lường liên quan đến các nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị của các đối tượng kế toán thì công bố liên quan đến mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của nhiều đối tượng sử dụng khác nhau. Trong môi trường cạnh tranh lành mạnh thì tính minh bạch thông tin luôn được xem là một tiêu chí quan trọng, và do vậy công bố thông tin càng trở nên có ý nghĩa.

Ở nước ta, các nguyên tắc và yêu cầu công bố thông tin được qui định trong chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán doanh nghiệp, biểu hiện qua hệ thống báo cáo tài chính (BCTC). Tuy nhiên cho đến nay các nghiên cứu về công bố thông tin của các doanh nghiệp ở nước ta còn quá khiêm tốn và thường xem xét ở các công ty cổ phần yết giá trên thị trường chứng khoán (Hàng, 2011; Phương, 2010). Hệ thống văn bản pháp lý của nhà nước về công bố thông tin cũng tập trung vào các doanh nghiệp có quy mô lớn, như thông tư 57/2004/TT-BTC hay thông tư 09/2010/TT-BTC. Đối với các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) thì các nghiên cứu về vấn đề này càng ít đề cập hơn. Cùng với tính chế tài trong việc công bố thông tin còn chưa đủ mạnh, chúng tôi hoài nghi về mức độ và chất lượng thông tin công bố trong BCTC ở các DNNVV. Phải chăng, đây là những lý do làm cho nhiều chuyên viên tín dụng ở các ngân hàng thương mại chưa thực sự quan tâm BCTC là cơ sở cho quá trình ra quyết

định. Bài viết này thông qua khảo sát thực trạng công bố thông tin trong một điều tra thử nghiệm nhằm phác thảo mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin trong các DNNVV ở Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết

Doanh nghiệp là một tế bào trong nền kinh tế và có liên quan đến nhiều đối tượng có quan hệ lợi ích doanh nghiệp. Các đối tượng này có thể phân thành hai nhóm là các cơ quan quản lý nhà nước (thuế, cơ quan đăng ký kinh doanh, thống kê, ủy ban chứng khoán...) hay các tổ chức kinh tế (ngân hàng, nhà cung cấp, nhà đầu tư...) và các cá nhân khác. Do vậy, việc công bố thông tin kế toán trong từng giai đoạn tùy thuộc vào ảnh hưởng của các nhóm lợi ích đối với doanh nghiệp. Có nhiều quan điểm tiếp cận đến việc công bố thông tin, trong đó nổi bật là trường phái mô hình kế toán Anglo-Saxon và mô hình châu Âu lục địa, hay mô hình kế toán hướng đến thị trường tài chính và hệ thống hướng đến ngân hàng. Tương ứng với các mô hình trên, có thể thấy việc công bố thông tin xuất phát từ sự xung đột và giải quyết xung đột lợi ích của các nhóm trên với các lý thuyết sau:

Lý thuyết đại diện (Agency theory) do Jensen và Meckling đề cập lần đầu vào năm 1976 và được giới học thuật vận dụng trong các lĩnh vực tài chính, kế toán... Theo đó, ở các tổ chức kinh tế đều tồn tại mâu thuẫn giữa người quản lý với người chủ sở hữu; giữa chủ sở hữu với người cho vay do mỗi bên đều luôn mong đợi tối đa hóa lợi ích của mình. Trên góc độ công bố thông tin kế toán, thông tin gì được công

bổ thực chất giải quyết bài toán lợi ích của các bên có liên quan. Trong bối cảnh kinh tế kế hoạch hóa tập trung, nhà nước là đối tượng sử dụng chủ yếu số liệu BCTC doanh nghiệp nên việc công bố thông tin nhằm đáp ứng nhu cầu quản lý tập trung của nhà nước. Tuy nhiên, trong mô hình kinh tế thị trường mà ở đó thị trường vốn hay hệ thống ngân hàng phát triển mạnh sẽ ảnh hưởng đến việc công bố thông tin của doanh nghiệp (DN). Điều này lý giải tại sao các công ty cổ phần yết giá luôn được yêu cầu công bố đầy đủ, cập nhật nhiều hơn các DN thuộc các loại hình khác. Đây là cơ sở hình thành nên khái niệm công bố thông tin bắt buộc đối với các DN.

Lý thuyết Tín hiệu (Signaling theory). Theo lý thuyết này, việc công bố thông tin của một DN có thể truyền những dấu hiệu cho nhà đầu tư về thông tin bên trong ở doanh nghiệp. Lý thuyết tín hiệu được phát triển để giải thích việc *công bố thông tin tự nguyện*. Craven và Marston (1999) cho rằng nhà quản lý thông qua việc tự nguyện công bố thông tin để phân biệt được doanh nghiệp này hoạt động hiệu quả cao hơn doanh nghiệp khác trong cùng lĩnh vực kinh doanh. Tín hiệu có mức độ khác nhau về độ tin cậy và do đó công bố tự nguyện được coi là một trong những phương tiện giúp người sử dụng thông tin phân biệt các DN về chất lượng và hiệu quả. Theo Watts và Zimmerman (1986), một chiến lược hợp lý là công bố những thông tin bổ sung cho các nhà đầu tư tín hiệu về giá trị của công ty.

Lý thuyết tính hợp pháp (Legitimacy Theory). Tính hợp pháp tập trung vào các quy định, điều khoản trên hợp đồng hoặc thỏa thuận giữa DN với các đối tác dựa trên tiền đề rằng: tính hợp pháp của công ty được biểu hiện bằng cách công bố một số thông tin trong báo cáo hàng năm. Bằng cách tự nguyện tiết lộ một số thông tin, nhà quản lý có thể làm rõ với các bên liên quan về một số hoạt động nào đó của DN (Watson và cộng sự, 2002).

Các lý thuyết trên chỉ ra hai dạng cơ bản của công bố thông tin là công bố bắt buộc và công bố tự nguyện. Công bố bắt buộc là những công bố kế toán theo quy định của luật pháp, và những công bố này phải được trình bày theo những quy định của chuẩn mực kế toán. Công bố tự nguyện là việc công bố những thông tin kế toán mà luật pháp không yêu cầu, DN được lựa chọn các thông tin cần thiết cho những đối tượng sử dụng thông tin để công bố. Khi các DN tự nguyện công bố thông tin sẽ đem lại lợi ích cho cả công ty và các bên có liên quan.

Đối với các DNNVV ở Việt Nam, việc công bố thông tin chủ yếu là công bố thông tin bắt buộc. Theo chuẩn mực kế toán hiện hành và chế độ kế toán cho DNNVV (QĐ 48/2006), các DNNVV phải

lập bắt buộc 3 báo cáo là Bảng cân đối kế toán (BCĐKT), Báo cáo kết quả kinh doanh và Thuyết minh BCTC. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ không bắt buộc phải lập, và DN còn lập thêm Bảng cân đối số phát sinh cho cơ quan thuế. Trong các báo cáo trên thì phần công bố trên thuyết minh BCTC có thể coi là quan trọng nhất, vì trong báo cáo này phải trình bày các nội dung về đặc điểm DN, chính sách kế toán áp dụng, giải trình các số liệu tổng hợp và các thông tin khác. Hầu hết, các thông tin công bố trong thuyết minh có tính định lượng, ngoài trừ một số chỉ tiêu mang tính định tính để giải trình đặc thù hoạt động của DN.

3. Kết quả điều tra thử nghiệm về công bố thông tin

Để xây dựng mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin, việc tiến hành các điều tra thử nghiệm (pilot survey) là hết sức cần thiết. Điều tra này được tiến hành trên cơ sở khảo sát các DNNVV trên địa bàn quận Liên Chiểu ở thành phố Đà Nẵng. Đây là nơi tập trung các khu công nghiệp của Đà Nẵng, có các hoạt động thương mại và dịch vụ phát triển nên số lượng các DNNVV cũng chiếm tỷ trọng lớn, đa dạng về ngành nghề. Tính đến thời điểm tháng 10 năm 2011, số lượng các DNNVV tại quận là 900 doanh nghiệp. Do điều tra thử nghiệm này nghiên cứu việc công bố thông tin nên các DN mới thành lập trong ba năm gần đây được loại trừ vì thông thường BCTC của doanh nghiệp mới thành lập chưa có độ ổn định cao. Điều tra thử nghiệm này được tiến hành trên cơ sở 70 DNNVV ở quận để bước đầu có những định hình về nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin.

Việc thu thập dữ liệu được tiến hành qua hai bước. Bước 1 là thu thập dữ liệu từ BCTC của các DNNVV tại Chi cục thuế Quận Liên Chiểu. Các dữ liệu này chủ yếu tập trung vào các khoản mục mà DN đã tiến hành công bố theo các yêu cầu bắt buộc của chế độ kế toán hiện hành. Mục đích của bước thu thập này nhằm đánh giá mức độ công bố thông tin theo ngành, loại hình DN để định hình các nhân tố có thể ảnh hưởng đến việc công bố thông tin. Bước 2 tiến hành thu thập ý kiến của kế toán trưởng (phụ trách kế toán) của chính doanh nghiệp phát hành BCTC nhằm xem xét nhận thức của người kế toán trong quá trình chuẩn bị công bố thông tin.

Mức độ công bố thông tin được đo lường theo 5 chỉ tiêu dựa vào những yêu cầu công bố nói chung và các yêu cầu công bố cụ thể trên thuyết minh tài chính. Mức độ công bố thông tin tổng quát thể hiện qua mức độ lập và công bố các BCTC nói chung theo qui định hiện hành. Cách đo lường này được phát triển từ những cách đo lường về công bố thông

tin được áp dụng trong một số nghiên cứu của Cooke (1989b), Donna L. S và Stephanie M. B (2000)... đã sử dụng. Tỷ lệ BCTC được lập- đại diện cho mức độ công bố thông tin tổng quát được xác định như sau:

$$\text{Tỷ lệ BCTC ở DN } i = \frac{\text{Số lượng BCTC được lập ở DN } i}{\text{Số lượng BCTC lập theo quy định}}$$

Tuy nhiên, chỉ tiêu trên chỉ phản ánh mức độ khái quát tỷ lệ BCTC công bố chứ chưa thể hiện hàm lượng thông tin công bố trong BCTC. Báo cáo có vị trí quan trọng trong công bố thông tin là phần giải trình trên thuyết minh BCTC. Theo qui định của QĐ 48/2006, Thuyết minh BCTC chia thành 3 phần lớn. Phần 1 là các thông tin về hoạt động của doanh nghiệp, như hình thức sở hữu, loại hình doanh nghiệp, số lượng lao động hay đặc điểm hoạt động của công ty. Phần 2 là các thông tin liên quan đến các chính sách kế toán mà doanh nghiệp áp dụng trong năm. Phần 3 là giải trình các thông tin tổng hợp trên BCĐKT, Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Các thông tin trên thuyết minh có ý nghĩa rất lớn đối với người sử dụng vì nó cho phép làm sáng tỏ hơn các biến động trong kỳ của số liệu trên báo cáo chính thống, hay thông tin về chính sách kế toán là cơ sở để người đọc có thể xem xét tác động lựa chọn các chính sách kế toán và ước tính kế toán đối với BCTC. Do vậy, để đo lường mức độ công bố thông tin, bài viết còn sử dụng thêm bốn chỉ tiêu bổ sung:

$$\text{Mức độ công bố chung trên thuyết minh BCTC ở DN } i = \frac{\text{Số khoản mục được công bố trên thuyết minh ở DN } i}{\text{Tổng số khoản mục qui định công bố trên thuyết minh}}$$

$$\text{Mức độ công bố thông tin về đặc điểm DN ở DN } i = \frac{\text{Số khoản mục được công bố liên quan đến đặc điểm DN ở DN } i}{\text{Tổng số mục qui định công bố liên quan đến đặc điểm DN}}$$

$$\text{Mức độ công bố chính sách kế toán ở DN } i = \frac{\text{Số mục công bố liên quan đến chính sách kế toán ở DN } i}{\text{Tổng số mục qui định công bố liên quan đến chính sách kế toán}}$$

$$\text{Mức độ giải trình thông tin trên BCTC ở DN } i = \frac{\text{Số mục đã giải trình thông tin trên BCTC ở DN } i}{\text{Tổng số mục giải trình thông tin trên BCTC theo quy định}}$$

Kết quả điều tra thử nghiệm:

Báo cáo tài chính là đầu ra của quá trình kế toán ở doanh nghiệp, và là biểu hiện việc công bố thông tin bắt buộc trong các DNNVV. Số liệu về tình hình lập BCTC nói chung từ mẫu điều tra thể hiện trên Bảng 1. Kết quả trên cho thấy: tất cả các DN trong mẫu đều lập BCĐKT và Báo cáo kết quả kinh doanh cho cơ quan thuế theo định kì. Tuy nhiên, Thuyết minh BCTC tuy là một BCTC bắt buộc ở các DNNVV nhưng một số công ty TNHH còn chưa tuân thủ việc lập báo cáo này. Tỷ lệ lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ thấp nhất trong các báo cáo là điều có thể chấp nhận khi báo cáo này chỉ khuyến khích lập ở các DNNVV.

Những kết quả trên chỉ mới thể hiện việc công bố thông tin rất chung. Vấn đề quan trọng hơn là mức độ công bố chi tiết trong BCTC như thế nào. Ở Việt Nam, kết cấu và nội dung của ba báo cáo là BCĐKT, Báo cáo kết quả kinh doanh và báo cáo lưu chuyển tiền tệ đều theo mẫu qui định thống nhất cả nước, nên chúng tôi cho rằng mức độ công bố thông tin có ích cho người sử dụng phụ thuộc rất lớn vào hàm lượng trong thuyết minh tài chính. Dựa vào bốn chỉ tiêu đã đề cập ở trên, kết quả công bố thông tin theo nhóm doanh nghiệp và lĩnh vực hoạt động thể hiện ở Bảng 2 và 3.

Bảng 2 cho thấy mức độ công bố thông tin tổng quát của các loại doanh nghiệp đều trên 90% và không có sự khác biệt giữa các nhóm. Tuy nhiên, mức độ công bố thông tin qua toàn bộ các chỉ tiêu trên thuyết minh tài chính còn quá sơ sài, ở khoảng 44,4%. Tỷ lệ này có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê qua ba nhóm DN, trong đó công ty cổ phần có mức độ công bố thông tin cao nhất là 52,1% trong khi các DN tư nhân chỉ là 40,5%. Kết quả này đặt ra những nghi vấn về mức độ phức tạp trong hoạt động ở các công ty cổ phần cũng như những áp lực về công bố thông tin của cổ đông và các bên có liên quan làm việc công bố thông tin ở các công ty cổ phần cao hơn các loại hình khác. Đây là cơ sở để chúng tôi xem xét loại hình DN là nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố thông tin tài chính.

Đi sâu vào từng phần của thuyết minh tài chính thì mức độ công bố những thông tin chung về đặc điểm doanh nghiệp là khá cao (74,2%). Tuy nhiên,

Bảng 1: Tình hình lập báo cáo tài chính phân theo loại hình doanh nghiệp

Loại báo cáo	Số lượng đơn vị lập	Tỷ lệ lập bình quân (%)	Tỷ lệ lập theo loại hình DN (%)		
			Công ty TNHH	Dn tư nhân	Công ty cổ phần
1. Bảng cân đối kế toán	70	100%	100%	100%	100%
2. Báo cáo KQKD	70	100%	100%	100%	100%
3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	55	78,6%	80,4%	70%	77,8%
4. Thuyết minh BCTC	67	95,7%	94,4%	100%	100%
5. Bảng cân đối tài khoản	66	94,3%	92,2%	100%	100%

xét về bản chất các khoản mục này thì đó là những thông tin về qui mô công ty, về hình thức sở hữu hay năm thành lập nên thực sự nó chưa có nhiều ý nghĩa cho người sử dụng. Đặc biệt là thông tin về đặc thù hoạt động của doanh nghiệp ảnh hưởng đến các con số tài chính thì hầu hết các DN đều bỏ qua không trình bày.

Về mức độ công bố thông tin liên quan đến chính sách kế toán và giải trình số liệu trên phần thuyết minh BCTC thì tỷ lệ bình quân trong toàn mẫu lần lượt là 52,9% và 36,6%. Công ty cổ phần luôn là loại DN có mức độ công bố chính sách kế toán và giải trình số liệu nhiều hơn, càng ủng hộ thêm những giả định về đặc thù hoạt động của loại DN này đến công bố thông tin ở DN.

Để có cơ sở lựa chọn nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố, chúng tôi còn xem xét đến lĩnh vực hoạt động vì thông thường mức độ phức tạp ở doanh nghiệp càng cao thì mới phát sinh nhiều các giao dịch để hình thành nên chính sách kế toán, hoặc các thông tin cần giải trình.

Kết quả trên Bảng 3 cho thấy mức độ công bố thông tin tổng quát trên thuyết minh BCTC cũng thấp và có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê theo các lĩnh vực hoạt động. Cũng tương tự như phân tích theo nhóm DN, việc công bố thông tin về đặc điểm doanh nghiệp có mức độ cao, nhưng tỷ lệ công bố thông tin về chính sách kế toán và giải trình thông

tin theo nhóm ngành còn thấp. Sự khác biệt này còn có ý nghĩa thống kê ở mức 10% đối với việc công bố thông tin liên quan đến chính sách kế toán. Những cơ sở ban đầu này đặt ra nghi vấn về tác động của ngành nghề đối với việc công bố thông tin tài chính ở các DNNVV.

Thông tin về giải thích chính sách kế toán sử dụng hay giải trình những số liệu tổng hợp trên thuyết minh BCTC luôn là cơ sở quan trọng cho người sử dụng đánh giá hoạt động của doanh nghiệp. Với mức độ công bố thấp như vậy thì có thể thấy giá trị của những BCTC thật sự chưa cao cho dù ở các Bảng 1 cho thấy tỷ lệ lập BCTC rất lớn. Việc chưa lập các giải trình chi tiết này đã đưa ra thêm nhiều nghi vấn về những nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố số liệu tài chính, như: năng lực kế toán viên, cân đối giữa chi phí và lợi ích trong việc công bố, những yêu cầu của người chủ sở hữu hay cả vai trò của công tác thanh kiểm tra từ các cơ quan chức năng. Cũng cần lưu ý là hiện nay, BCTC của các DNNVV chưa phải là đối tượng bắt buộc phải kiểm toán. Tất cả những cơ sở trên cần phải khảo sát trước khi xây dựng mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin. Bảng 4 mô tả nhận thức của người làm kế toán trong quá trình soạn thảo BCTC ở các DNNVV.

Việc công bố thông tin trong thuyết minh có liên quan nhiều đến năng lực của người làm kế toán vì nhiều số liệu đòi hỏi người kế toán phải sử dụng tài

Bảng 2: Mức độ công bố thông tin theo loại hình doanh nghiệp

Mức độ công bố thông tin	Mức độ công bố bình quân (%)	Phân theo loại DN			Thông kê phân tích ANOVA	
		Công ty TNHH	DN tư nhân	Công ty cổ phần	F	Sig.
1. Tỷ lệ BCTC công bố	93,5%	93,6%	92,5%	94,4%	0,074	0,928
2. Mức độ công bố các khoản mục trên thuyết minh tài chính	44,4%	43,8%	40,5%	52,1%	4,289	0,018
3. Mức độ công bố về đặc điểm doanh nghiệp	74,2%	73,4%	80%	72,2%	0,614	0,544
4. Mức độ công bố chính sách kế toán áp dụng	52,9%	51,7%	43,6%	69,7%	5,594	0,006
5. Mức độ công bố thông tin giải trình trên BCTC	36,6%	36,2%	33,6%	41,9%	2,641	0,079

Bảng 3: Mức độ công bố thông tin theo lĩnh vực hoạt động

Mức độ công bố thông tin	Mức độ công bố bình quân (%)	Phân theo lĩnh vực hoạt động				Thống kê phân tích ANOVA	
		SX	Xây dựng	TM & D.vụ	Hỗn hợp	F	Sig.
1. Tỷ lệ BCTC công bố	93,5%	90%	96,4%	93,5%	95,5%	0,607	0,613
2. Mức độ công bố các khoản mục trên thuyết minh tài chính	44,4%	42,9%	41,3%	43,4%	51,2%	2,524	0,066
3. Mức độ công bố về đặc điểm doanh nghiệp	74,2%	72,2%	67,8%	76,3%	72,7%	0,516	0,673
4. Mức độ công bố chính sách kế toán áp dụng	52,9%	47,5%	50,6%	50,9%	66,1%	2,390	0,077
5. Mức độ công bố thông tin giải trình trên BCTC	36,6%	37,4%	33,8%	35,6%	41,3%	1,724	0,171

liệu từ kế toán chi tiết, các số biến động trong kỳ, cũng như am hiểu các chính sách kế toán ở doanh nghiệp. Đặc biệt, các thông tin định tính là những thông tin mà không có trong các sổ kế toán. Qua điều tra thử nghiệm, kết quả cho thấy năng lực của kế toán viên là một trong những yếu tố ảnh hưởng đến quá trình soạn thảo BCTC với tỷ lệ người trả lời “đồng ý” (đối với chỉ tiêu 1) trở lên tới gần 54%, và giá trị đánh giá trung bình ở mức 3,3. Tuy nhiên, con số này vẫn còn chưa cao. Lý giải về nhân tố này, chúng tôi cho rằng hầu hết các số liệu để lập nên thuyết minh tài chính hay BCTC nói chung đã được hỗ trợ từ các văn bản của chế độ kế toán và chính người được điều tra cũng cho rằng quy định về trình bày thuyết minh BCTC là không khó hiểu (chỉ tiêu 4). Ngoài ra, sự hỗ trợ của phần mềm kế toán đã giúp cho việc lấy số liệu chi tiết thuận lợi hơn cho việc công bố thông tin (chỉ tiêu 6), nên các vấn đề tổ chức sổ chi tiết để lập thuyết minh (chỉ tiêu 9) không còn là bài toán nan giải cho kế toán ở chính doanh nghiệp. Nói cách khác, vấn đề năng lực và chi phí kế toán không phải là điểm chính trong việc công bố thông tin ở mức độ thấp như chúng ta vừa khảo sát ở trên.

Nhận thức của người chủ sở hữu trong việc công bố số liệu chi tiết luôn là một tác động lớn, vì chủ doanh nghiệp e ngại tiết lộ thông tin trên thuyết minh sẽ ảnh hưởng đến kiểm tra thuế hay các chính sách của đơn vị trong kỳ. Kết quả điều tra sơ bộ cho thấy hơn 60% người trả lời cho rằng DN chưa chú trọng đến công bố thông tin trên thuyết minh (chỉ tiêu 3) hay ý thức của người chủ doanh nghiệp về công bố thông tin còn thấp (chỉ tiêu 4). Những nhận thức này còn có sự tác động từ phía kiểm tra, kiểm soát của cơ quan quản lý nhà nước khi mà hiện nay, BCTC của các DNNVV không được yêu cầu kiểm toán nên việc không soạn thảo chi tiết các số liệu mà

không bị chế tài là điều dễ hiểu. Đó cũng là lý do vì sao đến gần 74% ý kiến trả lời đồng ý về “Không có sự kiểm tra, kiểm soát của cơ quan quản lý nhà nước” và điều này đặt ra những nghi vấn về chất lượng và hàm lượng thông tin công bố ở các DNNVV.

Ngoài những nhân tố trên, cũng kể thêm đến những tác động phụ đến việc công bố thông tin, như “thu nhập trả cho kế toán ở đơn vị hiện nay thấp” hay động cơ lập BCTC chỉ là đối phó với cơ quan thuế hàng năm chỉ vì mục đích thuế (chỉ tiêu 7) cũng cần xem xét khi xây dựng mô hình.

4. Phác thảo mô hình dự tính các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin trong các DNNVV

Những kết quả điều tra thử nghiệm chỉ là ý tưởng ban đầu để tìm kiếm mô hình công bố thông tin trong các DNNVV. Ở các DN có qui mô lớn, đặc biệt là công ty cổ phần, ngoài việc công bố thông tin bắt buộc, còn có công bố thông tin tự nguyện để doanh nghiệp có cơ hội quảng bá hình ảnh của mình, hoặc giảm thiểu vấn đề bất cân xứng thông tin (asymmetric information) giữa doanh nghiệp với các bên có liên quan. Ở các doanh nghiệp nhỏ, tuy các xung đột về lợi ích không nhiều như công ty lớn nhưng điều này không có nghĩa là không có. Đó là quan hệ giữa DN với cơ quan thuế khi mà doanh nghiệp tự chịu trách nhiệm cao hơn đối với báo cáo của mình thì những công bố thông tin rõ ràng, đầy đủ trong phạm vi thuyết minh tài chính cũng là cách thức để cơ quan thuế kiểm tra doanh nghiệp thuận lợi hơn. Đó là quan hệ giữa DN với ngân hàng thương mại, khi rất nhiều nghiên cứu cho rằng các DNNVV rất khó tiếp cận với nguồn tín dụng mà nguyên nhân có từ thông tin kế toán không minh bạch. Đối với những DNNVV là công ty cổ phần thì việc công bố thông tin cũng cần phải xem xét đến vì nó ảnh hưởng đến quyền lợi của những cổ đông góp

Bảng 4: Nhận thức của người làm kế toán ở các DN về công bố thông tin

Chi tiêu	Giá trị trung bình	Ph.sai	Tần suất trả lời (%)				
			Rất không đồng ý	Không đồng ý	Trung dung	Đồng ý	Rất đồng ý
1. Khả năng của kế toán viên soạn thảo BCTC theo như chế độ qui định còn chưa cao	3,33	1,07	1,4	30	14,3	42,9	11,4
2. Ý thức của chủ DN trong việc tuân thủ quy định về công bố thông tin còn thấp	3,47	0,96	1,4	18,6	21,4	48,6	10
3. Doanh nghiệp chưa chú trọng đến nghĩa vụ công bố thông tin	3,77	0,85	2,9	7,1	11,4	67,1	11,5
4. Quy định về trình bày các chỉ tiêu trên thuyết minh BCTC là phức tạp khó hiểu.	3,19	1,01	8,6	12,9	34,3	40	4,2
5. Không có sự kiểm tra giám sát, kiểm tra của cơ quan quản lý nhà nước	3,81	0,27	7,1	18,6	-	60	14,3
6. Sử dụng phần mềm kế toán giúp cho việc lấy số liệu chi tiết thuận lợi cho việc công bố thông tin	4,61	0,6	-	5,7	-	27,1	67,2
7. Mục đích công bố thông tin tài chính đối với DNNVV là cho cơ quan thuế nên khi công bố thông tin chủ yếu dựa vào các quy định của thuế chứ không phải là chính sách kế toán.	4,04	0,71	-	4,3	10	62,8	22,9
8. Thời gian gửi báo cáo 90 ngày là quá ngắn để có thể lập đầy đủ các nội dung trên thuyết minh	2,33	0,81	15,7	41,4	37,1	5,8	-
9. Số liệu sổ sách kế toán không đủ chi tiết để lập BCTC	2,17	0,9	22,9	47,1	20	10	-
10. Thu nhập trả cho kế toán tại đơn vị hiện nay không xứng đáng	3,94	0,72	5,7	11,4	-	65,8	17,1

Chú ý: sử dụng thang đo Likert để đo lường các thuộc tính trên. 1 = rất không đồng ý; 5 = Rất đồng ý

vốn. Từ những lý do trên và kết quả điều tra thử nghiệm, việc phức tạp mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin trong các DNNVV có thể minh họa qua hình 1.

Qui mô của doanh nghiệp. Tuy kết quả điều tra thử nghiệm chưa xem xét qui mô DN nhưng qui mô luôn là nhân tố được đề cập trong nhiều mô hình kinh tế vì ở đó, nó thể hiện mức độ phức tạp của các giao dịch kinh tế và năng lực của chính doanh nghiệp. Qui mô doanh nghiệp càng lớn thường thu hút số đông các đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin và các cơ quan có thẩm quyền (Watts và Zimmerman, 1986). Do vậy, công bố thông tin là yếu tố cần phải xem xét. Việc công bố thông tin là một mặt của quá trình vận dụng chuẩn mực kế toán và nhiều nghiên cứu Chow và Wong-Boren (1987), Cooke (1989, 1991), Meek và cộng sự (1995) đã cho thấy qui mô công ty càng lớn càng tự nguyện công bố thông tin nhằm dễ dàng huy động vốn để tài trợ hoạt động kinh doanh, và giảm chi phí vốn. Vì vậy, khi phức tạp mô hình, chúng tôi vẫn xem đây là nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố thông tin ở các doanh

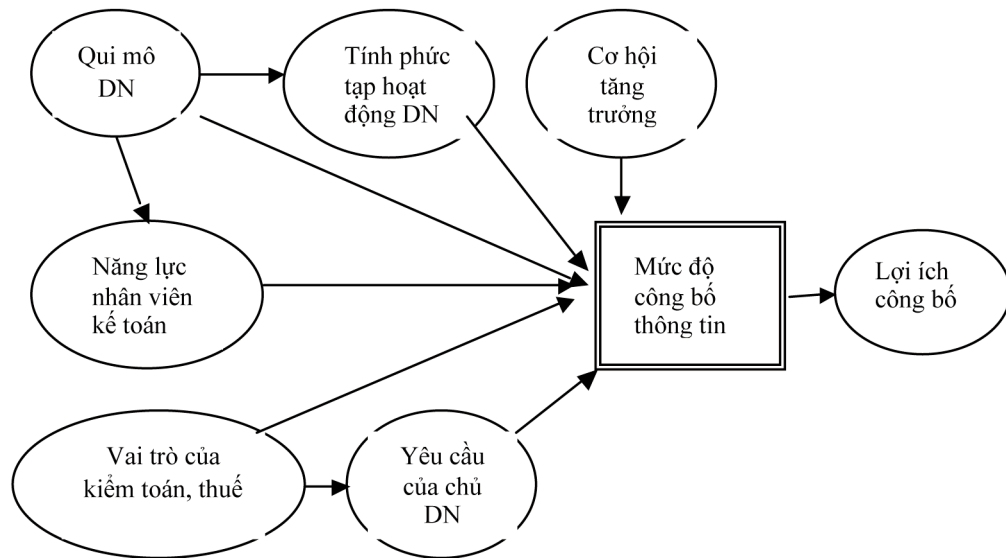
nh nghiệp nhỏ và vừa.

Tính phức tạp hoạt động của doanh nghiệp. Nhân tố này thường thể hiện qua đặc thù các nghiệp vụ kinh tế trong từng lĩnh vực sản xuất, thương mại hay dịch vụ; và đến lượt nó ảnh hưởng đến các chính sách và ước tính kế toán ở doanh nghiệp. Sự phức tạp trong hoạt động cũng có mối quan hệ với qui mô của công ty. Những khảo sát thử nghiệm ở trên phần nào cho thấy mức độ công bố thông tin có sự khác nhau ở các lĩnh vực hoạt động. Đây là cơ sở để chúng tôi dự tính xem xét nhân tố này ảnh hưởng đến việc công bố thông tin trong các DNNVV ở Việt Nam.

Cơ hội tăng trưởng. Công bố thông tin không chỉ là cách để thể hiện nghĩa vụ của mỗi DN với người bên ngoài (thuế, ngân hàng, nhà đầu tư...) mà còn là cách thức để quảng bá và thu hút vốn đầu tư, dễ dàng tìm kiếm nguồn vốn để mở mang kinh doanh. Vì vậy, các doanh nghiệp có cơ hội tăng trưởng càng lớn thường có dự định và có trách nhiệm hơn trong công bố thông tin.

Năng lực của kế toán viên. Lịch sử phát triển của kế toán các nước cho thấy, sự phát triển của kế toán

Hình 1: Mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin trong các DNNVV



có liên quan đến mức độ giáo dục và chuyên nghiệp của kế toán viên (Frederick và cộng sự, 2002). Trên góc độ công bố thông tin, năng lực của kế toán viên ảnh hưởng đến khả năng soạn thảo BCTC để công bố thông tin một cách hợp lý. Ở các nước theo mô hình Anglo-Saxon, việc công bố thông tin có tính linh hoạt về biểu mẫu và quan trọng nhất là hướng đến thông tin trung thực và hữu ích cho người sử dụng. Do vậy, tác động của năng lực người làm kế toán ảnh hưởng rất lớn. Ngược lại, ở các nước theo mô hình châu Âu lục địa thì các biểu mẫu về trình bày luôn được qui định thống nhất nên tác động của năng lực nhân viên kế toán rất khó dự đoán. Ở Việt Nam, việc công bố thông tin ở các DNNVV theo khuôn mẫu qui định theo chế độ kế toán, ngoại trừ một số nội dung liên quan đến phần thuyết minh. Kết quả điều tra thử nghiệm đã phần nào cho thấy năng lực của kế toán cũng ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin, dù hiện nay việc soạn thảo BCTC được hỗ trợ rất nhiều từ tài liệu hướng dẫn của Bộ tài chính, sự hỗ trợ phần mềm kế toán... Do vậy, chúng tôi cũng xem xét nhân tố này ảnh hưởng đến việc công bố thông tin ở doanh nghiệp.

Yêu cầu và nhận thức của chủ doanh nghiệp. Kế toán được xem là một công cụ của người quản lý để điều hành hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy nhiên không vì thế mà doanh nghiệp không có nghĩa vụ công bố thông tin kế toán ra bên ngoài, nhất là trường hợp sự xung đột về lợi ích giữa người chủ, người quản lý với các bên có liên quan đến doanh nghiệp. Việc bất cân xứng thông tin là lý do mà chuẩn mực kế toán thường yêu cầu công bố thông tin tài chính đủ để người sử dụng đánh giá vị trí và các triển vọng tương lai của một tổ chức. Tuy nhiên, vận dụng nó như thế nào luôn là một câu hỏi

trong thực tiễn vì nhiều DNNVV ngại công bố thông tin, xem đó như là việc tiết lộ đường hướng kinh doanh của một tổ chức. Kết quả điều tra thử nghiệm đã cho thấy ý thức của người chủ doanh nghiệp cũng như bản thân người quản lý ở DN cũng chưa chú trọng trong việc công bố thông tin, nhất là thông tin giải trình qua thuyết minh BCTC đã ảnh hưởng đến việc công bố thông tin. Trong nhiều trường hợp, việc công bố BCTC hàng năm cũng chỉ là hình thức để đối phó với cơ quan thuế trong quá trình kê khai thuế định kỳ. Kết hợp với cơ sở lý thuyết và kết quả thử nghiệm, chúng tôi cho rằng đây là một nhân tố dự tính ảnh hưởng nhiều đến mức độ công bố thông tin ở các DNNVV ở Việt Nam.

Vai trò của kiểm toán/thuế. Những nghiên cứu nguyên thủy về vấn đề này thường liên quan đến mối quan hệ giữa công bố thông tin minh bạch, có chất lượng, theo tiêu chuẩn quốc tế với với các tổ chức kiểm toán (DeAngelo, 1981; Malone và cộng sự, 1993). Do vậy, các nhà quản lý thường chọn các công ty kiểm toán lớn để khẳng định tính minh bạch và chính xác của thông tin công bố. Từ thực tiễn đó trên thế giới, liên hệ với điều kiện Việt Nam, chúng tôi cho rằng, nếu BCTC của một DN được kiểm toán thì mức độ tuân thủ về công bố thông tin sẽ cao hơn những DN không được kiểm toán. Tuy nhiên, trong điều kiện của Việt Nam, BCTC của DNNVV chưa yêu cầu phải kiểm toán nên điều này ảnh hưởng đến chất lượng thông tin công bố trên BCTC. Ngoài ra, kết quả điều tra thử nghiệm còn cho thấy việc chưa kiểm tra, kiểm soát của cơ quan quản lý nhà nước cũng đã ảnh hưởng đến sự tuân thủ về công bố thông tin ở chính các DNNVV. Từ những cơ sở lý thuyết và điều tra thử nghiệm, chúng tôi cho

ràng cần phải xem xét yếu tố này như là một nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin. Nó cũng sẽ tác động đến nhận thức của người chủ để họ lại áp lực đến kế toán viên trong việc soạn thảo BCTC của doanh nghiệp mình.

Toàn bộ các nhân tố dự tính trên được kết hợp và thể hiện qua hình 1 mà tác động cuối cùng của nó là lợi ích của việc công bố thông tin. Lợi ích này dự tính được xem xét ở khả năng tiếp cận các khoản tín dụng từ ngân hàng, tính minh bạch của thông tin sẽ giúp tăng hình ảnh của doanh nghiệp trong cộng đồng kinh doanh, trách nhiệm của DN đối với xã hội và từ đó sẽ tạo điều kiện mở mang hoạt động kinh doanh.

5. Kết luận

Trên đây chỉ là một mô hình dự kiến từ những nghiên cứu lý thuyết và thử nghiệm. Các bước tiếp

theo cần tiến hành là đo lường các biến và tiến hành điều tra thực nghiệm số lớn để xem xét tác động các nhân tố đối với việc công bố thông tin. Mô hình cấu trúc được xem là thích hợp nhất để xác định nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố thông tin trong các DNNVV. Chúng tôi cho rằng, nếu những nhân tố này thực sự có ý nghĩa trong mô hình, kết quả nghiên cứu sẽ là nền tảng để phát triển kế toán trong các DNNVV trên nhiều khía cạnh. Ở góc độ quản lý vĩ mô: cần xem xét yêu cầu kiểm toán các DNNVV hay có sự chấn chỉnh công tác báo cáo ở các DN để đảm bảo tạo một môi trường kinh doanh lành mạnh. Ở góc độ doanh nghiệp, cần xem xét việc công bố thông tin không chỉ là nghĩa vụ mà còn là cơ hội để DN có thể tiếp cận các cơ hội thu hút vốn, mở mang kinh doanh của mình. □

Tài liệu tham khảo:

1. Chế độ kế toán cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa theo QĐ 48/2006.
2. Đặng Thị Thúy Hằng (2010), Thực trạng và giải pháp cho vấn đề công bố thông tin kế toán của các doanh nghiệp niêm yết ở Việt Nam. Tạp chí nghiên cứu khoa học kiểm toán, số 45, 31-35.
3. Đoàn Nguyễn Trang Phương (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 khoa học Trường Đại học kinh tế, Đại học Đà Nẵng, 210-216.
4. Chow, C.W., &Wong-Boren, A. (1987), Voluntary financial disclosure by Mexican corporations. *The Accounting Review*, 62 (3), 533-541.
5. Cooke, T. (1989), Disclosure in the corporate annual reports of Swedish companies. *Accounting and Business Research*, 19 (74), 113-124.
6. Cooke, T. (1991), An assessment of voluntary disclosure in annual reports of Japanese corporations. *International Journal of Accounting*, 26 (3), 174-189
7. Craven, B.M. and Marston, C.L (1999), 'Financial reporting on the Internet by leading UK companies', *European Accounting Review*, Vol. 8, No. 2, 321-333.
8. Donna L. Street, Sidney J. Gray (2002), Factors influencing the extent of corporate compliance with International Accounting Standards: summary of a research monograph, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 11, 51-76
9. DeAngelo, L.E. (1981) 'Auditor size and audit quality', *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 2, 83-199.
10. Gray, S. J. (1988), Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1 - 15.
11. Inchausti, B. (1997), The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms. *European Accounting Review*, 6 (1), 45-68.
12. Jensen M. and W. Meckling (1976), Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and capital structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360
13. Frederick D.S. Choice (2002), Carol A. Frost and Gary K. Meck, *International Accounting*, fourth edition, Prentice Hall, 44-45
14. Malone, D., Fries, C. and Jones, T. (1993), 'An Empirical Investigation of the Extent of Corporate Financial Disclosure in the Oil and Gas Industry', *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 8, No. 3, 249-273.
15. Marston, C. (2003), "Financial reporting on the Internet by leading Japanese companies", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 8 No. 1, 23-34.
16. Meek, G. K., Roberts, C. B. and Gray, S. J. (1995), 'Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations', *Journal of International Business Studies*, Vol. 26, No. 3, 555-572.
17. Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1986), *Positive Accounting Theory*, New Jersey: Prentice Hall.
18. Watson, A., Shrivies, P. and Marston, C. (2002), 'Voluntary Disclosure of Accounting Ratios in the UK', *British Accounting Review*, Vol. 34, No. 4, 289-313.