

Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo tài chính khu vực công: trường hợp các doanh nghiệp nhà nước

Nguyễn Anh Hiền
Trường Đại học Sài Gòn

Báo cáo tài chính là một trong những kênh thông tin để giám sát hoạt động của một doanh nghiệp. Tuy nhiên, chất lượng báo cáo tài chính của doanh nghiệp nhà nước hiện nay được đánh giá chưa cao. Điều này xuất phát từ nhiều nguyên nhân khác nhau. Nghiên cứu này được thực hiện nhằm mục đích tìm ra các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo tài chính của các doanh nghiệp nhà nước tại Việt Nam. Áp dụng phương pháp nghiên cứu định lượng, kết quả nghiên cứu cho thấy các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo tài chính của doanh nghiệp nhà nước là: kiểm soát nội bộ, sự tồn tại của bộ phận kiểm toán nội bộ và việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế.

1. Mở đầu

Chất lượng của báo cáo tài chính (BCTC) là vấn đề được toàn xã hội quan tâm, đặc biệt là những đối tượng có nhu cầu sử dụng những thông tin này bởi nó ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích kinh tế của họ. Đối với khu vực công đặc biệt là với các doanh nghiệp nhà nước (DNNN) thì BCTC càng được nhiều người quan tâm vì các nguồn lực DNNN nắm giữ và quản lý là của nhà nước, nhân dân. Do đó, với trách nhiệm xã hội, một mặt doanh nghiệp phải không ngừng để cố gắng tạo ra và cung cấp được những thông tin có tính hữu ích cao cho các đối tượng sử dụng thông tin. Mặt khác, Nhà nước phải có những ràng buộc pháp lý để những thông tin này đến với người sử dụng một cách nhanh chóng và có độ tin cậy ở mức độ cao. Trong thời gian qua, chất lượng BCTC và hiệu quả hoạt động của các DNNN đang là mối quan tâm của toàn xã hội. Hiện nay, chất lượng BCTC của các DNNN hiện nay chưa cao, thông tin trên BCTC có độ tin cậy thấp. Trong khi đó, DNNN lại quản lý nguồn lực xã hội rất lớn của nhà nước nên cần phải có cơ chế giám sát việc sử dụng các nguồn lực này. Một trong những kênh thông tin để giám sát hoạt động của các DNNN chính là BCTC. Do đó, tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của các DNNN để đề ra các giải pháp nâng cao chất lượng thông tin BCTC của các DNNN là vấn đề cấp thiết hiện nay. Nghiên cứu này tập trung vào các nhân tố giám sát và minh bạch thông tin ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của các DNNN.

2. Cơ sở lý thuyết và phương pháp nghiên cứu

2.1. Cơ sở lý thuyết

Các đơn vị ở khu vực công trong quá trình hoạt động chủ yếu sử dụng nguồn lực quốc gia do đó cần tập trung vào nhóm nhân tố liên quan đến hoạt động giám sát, kiểm tra và tính minh bạch của thông tin. Từ

đó, Ochung Francis Onyulo (2017) cho rằng chất lượng BCTC của các đơn vị thuộc khu vực công chịu sự tác động của ba nhân tố chính là hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB), bộ phận kiểm toán nội bộ và việc áp dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế.

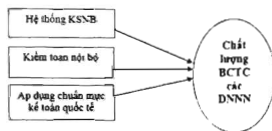
Hệ thống KSNB: là một hệ thống chính sách, thủ tục được thiết lập nhằm bảo vệ tài sản của đơn vị; bảo đảm độ tin cậy của các thông tin của BCTC; bảo đảm sự tuân thủ các quy định và luật lệ, đảm bảo các hoạt động được thực hiện hiệu quả. Theo đó, hệ thống KSNB gồm năm thành phần là: Môi trường kiểm soát, Đánh giá rủi ro, Hoạt động kiểm soát, Thông tin truyền thông, Giám sát. Nhiều nhà nghiên cứu trên thế giới như Mohamed A. Elbannan (2009), Jennifer Altamuro & Anne Beatty (2010), cũng đã khẳng định hệ thống KSNB có ảnh hưởng đến chất lượng thông tin trên BCTC.

Bộ phận kiểm toán nội bộ: Kiểm toán nội bộ được xem là cơ chế chính nhằm tăng cường quản trị doanh nghiệp. Sự tồn tại của bộ phận kiểm toán nội bộ với các thành viên có chuyên môn tài chính kế toán sẽ giúp đơn vị kịp thời phát hiện và hạn chế những sai sót trên BCTC qua đó giúp nâng cao chất lượng BCTC. Điều này được khẳng định qua các nghiên cứu của Carcello, Hollingsworth, Klein và Neal (2006), Dhalivali, Naiker và Navissi (2010).

Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế: Theo Atuiliik (2016) thì có mối quan hệ đáng kể giữa việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế và chất lượng BCTC, điều này giúp thông tin trở nên minh bạch và do đó giảm tham nhũng và lãng phí trong việc sử dụng các nguồn lực công. Các chuẩn mực kế toán quốc tế luôn có độ minh bạch cao nên các tổ chức quốc tế như Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF) và Ngân hàng Thế giới (WB) cũng đã và đang ủng hộ các quốc gia áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế trong lãnh vực công cũng như hoạt động của các doanh nghiệp.

Trên cơ sở quan điểm của các nghiên cứu có liên quan đã nêu trên, mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của các DNNN được xây dựng như hình 1:

Hình 1. Mô hình nghiên cứu



2.2. Phương pháp nghiên cứu

Để đạt được các mục tiêu nghiên cứu đề ra, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng dùng để kiểm định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến chất lượng BCTC của các DNNN thông qua:

- Kế thừa thang đo các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC trong nghiên cứu của Ochung Francis Onyulo (2017) và hiệu chỉnh cho phù hợp thực tế của Việt Nam. Theo đó, thang đo xây dựng cho các biến là thang đo quảng Likert Scale 5 điểm.

- Sử dụng SPSS 20.0, tác giả tiến hành kiểm định thông qua đánh giá sơ bộ thang đo và độ tin cậy của biến đo lường bằng hệ số Cronbach Alpha và độ tin cậy bằng phân tích nhân tố khám phá EFA.

- Đồng thời thông qua mô hình hỏi quý kiểm định giả thuyết sự phù hợp của các nhân tố để tìm ra nhân tố nào ảnh hưởng đến biến phụ thuộc.

Các biến trong mô hình được đề xuất: biến phụ thuộc là chất lượng BCTC (CLBCTC), các biến độc lập gồm: Kiểm soát nội bộ (KSNB), bộ phận kiểm toán nội bộ (KTNB), Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS). Trong nghiên cứu này, tác giả sử dụng dữ liệu sơ cấp thu thập từ bảng câu hỏi khảo sát. Đối tượng khảo sát là nhân viên và lãnh đạo cấp trung thuộc các bộ phận kế toán, kiểm toán nội bộ, kiểm soát viên của các DNNN hoạt động trên địa bàn Thành phố Hồ Chí Minh. Với 220 phiếu khảo sát được phát ra và thu về 185 phiếu. Như vậy, có mẫu đảm bảo phù hợp theo điều kiện về kích thước mẫu cho phân tích EFA và phân tích hồi quy đa biến.

3. Kết quả và thảo luận

3.1. Kiểm định chất lượng thang đo:

Kết quả kiểm định thang đo được thể hiện thông qua phân tích Cronbach's Alpha được trình bày ở bảng 1.

Bảng 1: Kết quả kiểm định thang đo

Nhân tố	Số biến quan sát	Độ tin cậy Cronbach's alpha	Đánh giá thang đo
Kiểm soát nội bộ	5	0,809	Đạt yêu cầu
Bộ phận kiểm toán nội bộ	5	0,775	Đạt yêu cầu
Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế	5	0,656	Đạt yêu cầu
Chất lượng BCTC	5	0,789	Đạt yêu cầu

Kết quả chi tiết cho thấy biến KTNB1 và KTNB2 của thang đo Bộ phận kiểm toán nội bộ có hệ số tương quan biến tổng lần lượt là 0,045 và 0,090 nhỏ hơn 0.3 và hệ số Cronbach's alpha nếu loại hai biến này là 0,775 lớn hơn hệ số Cronbach's alpha tổng 0,552 khi chưa loại 2 biến này. Do đó, biến KTNB1 và KTNB2 bị loại vì không đo lường cho khái niệm nghiên cứu. Các thang đo còn lại đều có hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng của các thang đo đều lớn hơn 0.3 nên đều đạt yêu cầu và được tiếp tục sử dụng phân tích nhân tố khám phá EFA.

3.2. Phân tích nhân tố khám phá EFA

- Kiểm định tính thích hợp của EFA và tương quan của các biến quan sát trong thước đo đại diện:

Bảng 2: Kiểm định KMO và Bartlett

Hệ số KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)		,800
Kiểm định Bartlett	Giá trị Chi bình phương	789,583
	Bậc tự do	78
	Sig (Giá trị p - value)	,000

Kết quả kiểm định trong bảng 2 cho thấy hệ số KMO = 0,800, thỏa điều kiện: $0.5 < KMO < 1$, phân tích nhân tố khám phá là thích hợp cho dữ liệu thực tế. Kiểm định Bartlett có Sig ≤ 0.05 , nghĩa là các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện.

- Kết quả của mô hình EFA:

Kết quả phân tích cho thấy từ 13 biến quan sát có thể rút ra 3 nhân tố dựa trên tiêu chí trích Eigenvalue > 1 . Tổng phương sai giải thích được khi 3 nhân tố được rút ra tương đương là 61,127% $> 50\%$. Điều này có nghĩa là 61,127% thay đổi của các nhân tố được giải thích bởi các biến quan sát. Kết luận mô hình phân tích nhân tố (EFA) phù hợp và thang đo được chấp nhận.

Kết quả phân tích nhân tố (EFA) từ bảng 3 cho thấy các biến độc lập của ma trận nhân tố xoay có hệ số tải nhân số (Factor loading) lớn hơn 0.5. Kết quả xoay nhân tố cho thấy có 3 nhân tố được hình thành như sau:

- Kiểm soát nội bộ (KSNB): gồm 5 biến quan sát (KSNB1, KSNB2, KSNB3, KSNB4, KSNB5).

- Bộ phận kiểm toán nội bộ (KTNB): gồm 5 biến quan sát (KTNB3, KTNB4, KTNB5, IFRS1, IFRS2). Có 2 biến quan sát của nhân tố áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế được kết hợp với nhân tố bộ phận kiểm toán nội bộ do các biến này liên quan đến yếu tố con người (trong đó có bộ phận kiểm toán nội bộ) khi áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS): gồm 3 biến quan sát (IFRS3, IFRS4, IFRS5).

3.2. Phân tích hồi đa biến

Ba nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của các DNNN được đưa vào phân tích hồi qui đa biến với mô hình như sau:

$$CLBCTC = b_0 + b_1 * KSNB + b_2 * KTNB + b_3 * IFRS$$

Trong đó:

- CLBCTC: Chất lượng BCTC của DNNN

- Các biến độc lập: Kiểm soát nội bộ (KSNB), Kiểm toán nội bộ (KTNB), Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS).

- bk: Hệ số hồi qui riêng phần. ($k = 0, 1, 2, 3$)

Các biến độc lập của mô hình được hồi qui trên phần mềm SPSS với kết quả thể hiện ở bảng 3.

Bảng 3: Kết quả hồi qui đa biến

Mô hình	Hệ số chuẩn chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa		t	Sig.	Thông kê đa cộng tuyến	
	B	Sai số chuẩn	Beta				Tolerance	VIF
(Constant)	1,245	,156			7,978	,000		
KTNB	,127	,033	,228		3,905	,000	,897	1,115
KSNB	,265	,034	,443		7,746	,000	,911	1,074
IFRS	,160	,029	,308		5,451	,000	,955	1,048

Kết quả hồi qui cho thấy 3 nhân tố KTNB, KSNB, IFRS có hệ số Sig < 0.05 nên đều có ý nghĩa thống kê. Phương trình tuyến tính được viết lại như sau:

$$CLBCTC = 0,127 * KTNB + 0,265 * KSNB + 0,160 * IFRS$$

- Mức độ giải thích của mô hình:

Bảng 4: Kết quả tổng hợp

Mô hình	Hệ số R	Hệ số R ²	Hệ số R ² - hiệu chỉnh	Sai số chuẩn của ước lượng	Tỷ số thống kê Durbin-Watson
1	,780*	,679	,639	,37441	1,877

R² hiệu chỉnh là 0,639 cho thấy mức độ giải thích của mô hình là 63,9% hay nói cách khác 63,9% sự biến thiên của chất lượng BCTC của các DNNN được giải thích bởi các biến độc lập trong mô hình gồm hoạt động KSNB, sự hiện diện của bộ phận kiểm toán nội bộ và việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Mức độ phù hợp của mô hình:

BẢNG 5: KẾT QUẢ ANOVA

Mô hình	Tổng bình phương	Bậc tự do (df)	Bình phương trung bình	Thông kê F	Mức ý nghĩa (Sig.)	
1	Hồi quy	20,637	3	6,879	49,071	,000*
	Sai số	25,373	181	,140		
	Tổng	46,010	184			

Bảng 5 kết quả phân tích phương sai (ANOVA) cho thấy trị thống kê F là 49,071 với giá trị Sig. rất nhỏ (= 0.000 < 0.05). Như vậy, mô hình đưa ra là phù hợp với dữ liệu thực tế, các biến độc lập có quan hệ tuyến tính với biến phụ thuộc.

4. Kết luận và khuyến nghị giải pháp

Thông qua việc kê thừa các nghiên cứu trước có liên quan và sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng, nghiên cứu này đã xây dựng mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của các DNNN. Kết quả kiểm định mô hình cho thấy có ba nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của các DNNN theo thứ tự quan trọng lần lượt là: hoạt động kiểm soát nội bộ, Bộ phận kiểm toán nội bộ và việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế.

Từ kết quả nghiên cứu, tác giả đề xuất một số khuyến nghị nhằm nâng cao chất lượng BCTC của các DNNN như sau:

Một là, KSNB vốn là khâu yếu và chưa được chú trọng trong khu vực công, do đó Nhà nước cần xem xét ban hành các qui định hoặc hướng dẫn về KSNB trong khu vực công nói chung và DNNN nói riêng. Về lâu dài, cần xây dựng lộ trình ban hành các chuẩn mực về KSNB áp dụng cho khu vực công. Các DNNN cần đẩy mạnh hoạt động KSNB theo hướng đi vào thực chất, tránh hình thức, né nạng; mọi quy trình nghiệp vụ cần có nhiều bộ phận tham gia để kiểm soát lẫn nhau, xây dựng các tiêu chí đánh giá kết quả hoạt động của hệ thống KSNB một cách cụ thể, chi tiết; thiết lập cơ chế kiểm soát chặt chẽ đặc biệt đối với các lĩnh vực dễ phát sinh tiêu cực. Ngoài ra, cần tạo điều kiện để kiểm toán viên trong DNNN phát huy quyền hạn, vai trò của mình trong việc kiểm tra, giám sát hoạt động của DNNN theo đúng qui định của pháp luật.

Hai là, nhằm thấy được tầm quan trọng của bộ phận kiểm toán nội bộ, Chính phủ đã ban hành nghị định số 05/2019/NĐ-CP ngày 22/01/2019 về kiểm toán nội bộ với đối tượng áp dụng bao gồm cả khu vực công và các doanh nghiệp ngoài quốc doanh, có hiệu lực áp dụng từ 01/4/2019. Do đó, các DNNN cần triển khai thực hiện những qui định trong nghị định này về mục tiêu, nguyên tắc và yêu cầu và tổ chức đối với hoạt động kiểm toán nội bộ trong đơn vị. Bên cạnh đó, cần phân biệt chức năng nhiệm vụ và quyền hạn của bộ phận kiểm toán nội bộ với kiểm toán viên chuyên trách.

Ba là, nhằm nâng cao chất lượng và tính minh bạch trong BCTC của DNNN, cần dự kiến lộ trình áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế cho các doanh nghiệp Việt Nam của Bộ Tài chính thì các DNNN có qui mô lớn sẽ là đối tượng bắt buộc phải áp dụng. Vì vậy, DNNN cần chuẩn bị các công tác cần thiết cho việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế như nghiên cứu nội dung, trang bị hạ tầng về công nghệ thông tin, đào tạo nhân lực...

Tài liệu tham khảo

Atulilik, W.A. (2016). The relationship between the adoptions of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by government and perceived levels of corruption, International Journal of Current Research, 8(5).

Jennifer Altamuro & Anne Beatty (2010). How does internal control regulation affect financial reporting? Journal of Accounting and Economics. Vol. 49, pp. 58-74.

Ochung Francis Onyulo (2017), Factors influencing quality of financial reporting in public sector entities in the ministry of environment and nature resources, Kenya. Master thesis of KCA University.

Kiểm toán Nhà nước (2018). Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán 2017, địa chỉ truy cập: <https://hoatdongkiemtoan.sav.gov.vn/Pages/ket-qua-kiem-toan.aspx>.