

Về phân loại báo cáo kế toán trong doanh nghiệp



Ths. Hoàng Thị Mai Lan*

Nhận: 25/12/2019

Biên tập: 02/01/2020

Duyệt đăng: 12/01/2020

Báo cáo kế toán của doanh nghiệp là một yếu tố quan trọng trong quản lý hoạt động và được coi là hình ảnh đại diện cho cuộc sống của doanh nghiệp đó. Nghiên cứu phân loại báo cáo kế toán trong doanh nghiệp, giúp các nhà nghiên cứu, người học cũng như người lập báo cáo kế toán có cái nhìn toàn diện về báo cáo kế toán, để có thể thiết kế hệ thống báo cáo kế toán phù hợp cho từng doanh nghiệp.

Kết quả nghiên cứu trình bày phân loại báo cáo kế toán trên các khía cạnh khác nhau bao gồm: mục đích cung cấp thông tin, phạm vi đối tượng sử dụng, mục đích của nhà quản trị về lợi ích có thể đạt được từ người sử dụng thông tin, nguyên tắc kế toán, thời gian và kỳ hạn báo cáo.

Từ khóa: Báo cáo kế toán, phân loại, thông tin

1. Giới thiệu

Kế toán chủ yếu là một quá trình truyền đạt thông tin kinh tế. Quá trình này bao gồm: Nhận thức về các hoạt động quan trọng của doanh nghiệp (DN), biểu tượng hóa các hoạt động đã nhận thức để hiểu các mối quan hệ của nó, phân tích các hoạt động để tóm tắt, tổ chức và đặt trong mối tương quan, cuối cùng là trình bày những phân tích đó cho các đối tượng quan tâm. Sự nhận thức và biểu tượng hóa là quá trình đo lường kế toán, bước phân tích và trình bày là quá trình công bố thông tin kế toán. Các DN tiết lộ thông tin kế toán dưới dạng các báo cáo kế toán (BCKT). Khái niệm về BCKT trong DN được các nhà khoa học tiếp cận từ các quan điểm và góc nhìn khác nhau.

Carnegie, Jones, Norris Wingg Williams (1999) xuất phát từ quan điểm "Kế toán là một ngôn ngữ

của kinh doanh", một ngôn ngữ quốc tế mà có điểm khác biệt so với ngôn ngữ khác là sử dụng phương pháp đo lường tiền tệ. Cũng giống như ngôn ngữ khác, kế toán có các công cụ, quy ước, thủ tục và nguyên tắc. BCKT chính là một công cụ của kế toán. Bằng việc sử dụng, kế toán viên có thể tóm tắt hàng triệu giao dịch và sự kiện trên một bản báo cáo ngắn gọn cung cấp cho những người sử dụng thông tin. Vì vậy, tác giả cho rằng BCKT là đầu ra của kế toán và là công cụ cơ bản truyền đạt thông tin tài chính và phi tài chính về tình hình tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và dự đoán các hoạt động trong tương lai cho người sử dụng thông tin để họ có thể đưa ra các quyết định".

Granovskii (1963) xuất phát từ quan điểm quản lý nền kinh tế cho rằng, BCKT là hệ thống các chỉ số báo cáo tình trạng tài sản kinh tế, nguồn lực và kết quả hoạt động của DN, tổ chức trong giai đoạn đánh giá; các báo cáo này được tổng hợp từ dữ liệu kế toán. BCKT là một trong những điều kiện cần thiết cho việc quản lý kế hoạch cho nền kinh tế.

Xuất phát từ việc nghiên cứu tình hữu ích của công nghệ trong kế toán, nhóm nghiên cứu Mariana Man và cộng sự (2012) cho rằng, BCKT là công cụ đánh giá và theo dõi tình hình tài chính trong các DN. BCKT đại diện cho một hệ thống kế toán quản lý và phù hợp với cấu trúc của từng DN và là kết quả thể hiện trách nhiệm của nhà quản lý.

Như vậy, BCKT bao gồm các thông tin tài chính và phi tài chính cung cấp cho người sử dụng thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động sản xuất - kinh doanh cũng như những dự báo về tình hình tài chính trong tương lai và mang các đặc điểm sau:

+ Loại thông tin cung cấp: Các thông tin dưới dạng thông tin tài chính và phi tài chính;

+ Phương pháp đo lường giá trị của thông tin: Có thể định lượng

* Đại học Thủy Lợi

được bằng thước đo tiền tệ hoặc có thể không định lượng được;

+ BCKT là kết quả của công việc xử lý, thu thập và đánh giá, tổng hợp các thông tin kế toán từ các giao dịch và sự kiện;

+ Kỳ báo cáo: báo cáo được soạn thảo định kỳ hoặc thường xuyên theo nhu cầu của người sử dụng thông tin;

+ Mục đích của BCKT: Cung cấp thông tin cho người sử dụng ra các quyết định kinh tế;

+ Biểu mẫu và nội dung báo cáo: BCKT có rất nhiều biểu mẫu khác nhau và cung cấp thông tin khác nhau, có thể bắt buộc hoặc không bắt buộc tùy thuộc vào loại báo cáo.

Phân loại đóng một vai trò cơ bản và là hoạt động đầu tiên cần được thực hiện trong khoa học nói chung và khoa học kế toán nói riêng. Phân loại BCKT trong DN là việc sử dụng các tiêu thức phân loại khác nhau để sắp xếp BCKT trong DN theo từng loại hay từng nhóm. Việc phân loại phải tương ứng với yêu cầu của môi trường và hoàn cảnh cụ thể của phạm vi trong DN, trong từng quốc gia, trong khu vực và trên thế giới.

2. Phương pháp nghiên cứu

Để thực hiện nghiên cứu này, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính bao gồm thu thập, phân tích và tổng hợp thông tin từ các tài liệu và thảo luận với chuyên gia.

* Thu thập, phân tích và tổng hợp thông tin từ các tài liệu là tiến hành thu thập, tra khảo các tài liệu như các ấn phẩm giáo trình, sách chuyên khảo, luận án, bài báo khoa học trong và ngoài nước đã công bố có liên quan đến chủ đề nghiên cứu. Tác giả đã truy cập tài nguyên điện tử một số tạp chí kế toán hàng đầu và một số nghiên cứu đã hoàn thành bởi các giáo sư và sinh viên

tại nhiều trường đại học trên thế giới, ngoài ra còn thu thập các tài liệu được lưu trữ tại Thư viện Quốc gia Việt Nam. Việc nghiên cứu tài liệu giúp tác giả đạt được các mục đích hệ thống hóa được các quan điểm, tiêu thức phân loại BCKT trong DN

* Thảo luận với chuyên gia là các cuộc trao đổi, thảo luận với các giảng viên kế toán giảng dạy ở trường đại học có trình độ tiến sĩ trở lên và các kế toán trưởng trong các DN và các kiểm toán viên độc lập. Giảng viên kế toán là những người có nền tảng lý thuyết vững chắc trong lĩnh vực kế toán và là những nhà khoa học nghiên cứu sâu về kế toán, vì vậy những ý kiến của các chuyên gia này có ý nghĩa bổ sung về mặt học thuật. Những đóng góp ý kiến của kế toán trưởng và kiểm toán viên mang tính thực tiễn từ góc độ của người làm kế toán và kiểm toán. Trước buổi thảo luận, người tham gia được gửi email về mục đích và nội dung của cuộc thảo luận cũng như kết quả nghiên cứu tài liệu của tác giả. Những người được hỏi được yêu cầu cho biết quan điểm về phân loại BCKT trong DN và đưa ra ý kiến nhận xét đánh giá về kết quả nghiên cứu tài liệu về phân loại BCKT trong DN của tác giả. Cuộc thảo luận được ghi âm và được tác giả phân tích và tóm tắt, từ đó chỉnh sửa kết quả nghiên cứu tài liệu của mình.

3. Kết quả nghiên cứu

Kết quả nghiên cứu tài liệu sau khi được chỉnh sửa có sự đóng góp ý kiến chuyên gia, các tiêu thức sử dụng trong phân loại BCKT trong DN bao gồm: Mục đích cung cấp thông tin, phạm vi đối tượng sử dụng, mục đích của nhà quản trị về lợi ích có thể đạt được từ người sử dụng thông tin, nguyên tắc kế toán, thời gian và kỳ hạn báo cáo.

Phân loại theo mục đích cung cấp thông tin

Đây là tiêu thức phân loại được nhiều nhà nghiên cứu ủng hộ. Theo tiêu thức phân loại này thì phân loại BCKT trong DN có các quan điểm như sau:

Thứ nhất, BCKT bao gồm báo cáo tài chính (BCTC), BCKT quản trị và báo cáo thuế.

Quan điểm này xuất phát chủ yếu từ các quốc gia như Anh, Mỹ, Hà Lan mà mối liên hệ giữa thuế và kế toán là it, việc lập BCTC và báo cáo thuế là tách rời.

Về cơ bản BCTC cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính chủ yếu cho người sử dụng bên ngoài đơn vị (chủ nợ, người cho vay, nhà đầu tư,...) về khả năng của lợi ích công nghệ rủi ro về tài chính trong tương lai. Các báo cáo này tuân theo các chuẩn mực và quy định của nhà nước và quốc tế. BCKT quản trị thường được sử dụng bởi các nhà quản lý của DN để kiểm soát nội bộ và không được phát hành rộng rãi ra bên ngoài, đồng thời không chịu sự điều chỉnh qui định nhà nước. Đối với BCKT thuế, người sử dụng chính lại là cơ quan quản lý thuế để xem xét trách nhiệm về thuế của DN. Việc trình bày các báo cáo này do cơ quan thuế hoặc luật pháp về thuế quy định, thông thường các quy định này có những điểm khác biệt so với các chuẩn mực kế toán điều chỉnh BCTC. Ví dụ, BCTC được lập trên nguyên tắc cơ sở dồn tích trong khi đó, BCKT thuế được lập trên cơ sở kế toán tiền mặt.

Quan điểm thứ hai, BCKT bao gồm BCTC và BCKT quản trị

Quan điểm này xuất phát chủ yếu từ các quốc gia liên minh châu Âu, Nhật, Úc, Việt Nam,... các quốc gia này cơ quan quản lý thuế sử dụng thông tin trong BCTC để xác định thu nhập chịu thuế, có thể có điều chỉnh. Vì vậy, BCKT thuế

là không tồn tại. Theo trường phái này, một số nhà khoa học chia nhỏ BCKT thành bốn loại: BCTC, BCKT quản trị, báo cáo chi phí và báo cáo trách nhiệm xã hội.

+ BCTC: Mục đích của báo cáo này là phản ánh sự hình thành và vận động của tài sản, nguồn vốn, quá trình và kết quả kinh doanh trong một DN nhằm cung cấp thông tin chủ yếu cho các cá nhân, tổ chức bên ngoài DN kiểm tra, đánh giá, tình hình tài chính của DN.

+ BCKT quản trị: Mục đích của báo cáo này là hỗ trợ bất kỳ thông tin nào mà ban giám đốc có thể cần khi quyết định và đánh giá tác động của quyết định và hành động của mình.

+ BCKT chi phí: Mục đích của báo cáo này là cung cấp thông tin chuyên sâu về chi phí bao gồm việc xác định chi phí, kiểm soát chi phí, phân tích chi phí và dự toán chi phí cho kỳ kế hoạch. Đây là một hệ thống báo cáo nội bộ, nhằm hỗ trợ các nhà quản trị về quy hoạch và ra quyết định quản lý. Những DN chú trọng vào thông tin định giá, đánh giá, kế toán chi phí thường là một bộ phận của kế toán tài chính, đối với những DN đề cao thông tin định hướng ra quyết định quản trị chi phí, kế toán chi phí là một bộ phận của kế toán quản trị. Báo cáo này thuộc về BCKT quản trị vừa phục vụ mục đích cung cấp thông tin cho nhà quản trị DN, vừa cung cấp thông tin cho kế toán tài chính lập BCTC.

+ BCKT trách nhiệm xã hội: Trong thời đại ngày càng phát triển nhận thức về công nghệ, kinh tế, văn hoá và xã hội, kế toán không chỉ phải thực hiện chức năng quản lý của chủ sở hữu DN mà còn thực hiện được chức năng xã hội của mình. Mục đích của BCKT trách nhiệm xã hội là cung cấp thông tin về cách thức hoạt động kinh doanh

ảnh hưởng đến nhân viên, khách hàng, cộng đồng và môi trường tự nhiên, từ đó cho phép người sử dụng thông tin ra phán quyết và quyết định. Báo cáo trách nhiệm thường trình bày về một số hoặc tất cả các vấn đề sau:

- Thống kê về sức khoẻ của nhân viên và tai nạn nghề nghiệp.

- Tỷ lệ phát tán khối lượng chất thải nguy hại phát sinh ra môi trường.

- Sử dụng các nguồn tài nguyên khan hiếm như nước hoặc gỗ.

- Thông tin về các hoạt động phúc lợi trong DN, chẳng hạn như môi trường lao động, giáo dục, các nỗ lực từ thiện, nhân quyền,...

- Mối liên hệ giữa mức lương điều hành và tiêu chí bền vững.

BCKT trách nhiệm xã hội cung cấp thông tin cho các đối tượng bên trong cũng như bên ngoài DN về chi phí và lợi ích xã hội, cả về số lượng và chất lượng. Vì vậy, báo cáo này là một phần của BCTC. Phần lớn, tại các quốc gia trên thế giới BCKT trách nhiệm không bắt buộc đối với các DN. Các tập đoàn lớn trên thế giới hiện nay đều có xu thế công bố BCKT tích hợp, tích hợp giữa BCTC và BCKT trách nhiệm xã hội. BCKT tích hợp là báo cáo trình bày và giải thích các thông tin tài chính và phi tài chính một cách toàn diện về chiến lược, quản trị điều hành, hiệu suất, kết quả, tình hình và cũng như triển vọng trong tương lai trong bối cảnh với môi trường bên ngoài, để có thể tạo ra giá trị trong ngắn hạn, trung hạn và dài hạn.

Phân loại theo phạm vi đối tượng sử dụng

Theo cách phân loại này, BCKT bao gồm BCKT cho mục đích tổng quát và BCKT phục vụ cho một đối tượng cụ thể.

- BCKT cho mục đích tổng quát: Là BCKT cung cấp thông tin đáp ứng nhu cầu của đại đa số đối tượng sử dụng thông tin, chủ yếu là

nhà quản trị, chủ nợ, chủ đầu tư, các bên cho vay,... Báo cáo này không được lập để phục vụ riêng cho một đối tượng sử dụng thông tin cụ thể nào đó. Vì đáp ứng số đông công chúng nên các báo cáo này thường là các BCTC được lập theo các chuẩn mực kế toán (Chuẩn mực Kế toán quốc tế IFRS, Chuẩn mực Kế toán quốc gia) hoặc nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung (GAAP).

- BCKT phục vụ cho một đối tượng cụ thể: Là báo cáo được lập ra để đáp ứng nhu cầu thông tin cho một đối tượng cụ thể. Ví dụ, BCKT quản trị được lập để phục vụ cho các nhà quản trị DN, báo cáo, BCTC được lập để phục vụ nhu cầu thông tin của ngân hàng (người cho vay)... Các báo cáo này thường không cần tuân thủ các quy định chung về lập và trình bày báo cáo, mà trình bày những thông tin cần thiết theo nhu cầu của người sử dụng.

Phân loại theo mục đích của nhà quản trị về lợi ích có thể đạt được từ người sử dụng thông tin

Phân loại theo mục đích của nhà quản trị về lợi ích có thể đạt được từ người sử dụng thông tin gồm có: BCKT bảo thủ (conservatism accounting reports) và BCKT sáng tạo (creative accounting reports), BCKT trung lập. Thông thường, các nhà đầu tư muốn được nhìn nhận tình hình tài chính của DN theo quan điểm bảo thủ để giảm thiểu rủi ro đầu tư của mình, ban quản trị DN muốn được nhìn nhận là có những lựa chọn tích cực để nâng cao thu nhập của DN. Các cơ quan tài chính - từ một quan điểm chọn toàn khác - thích những lựa chọn trung lập phản ánh thực tế hiện tại của DN.

- BCKT bảo thủ: Theo Bliss (1924), kế toán bảo thủ được định nghĩa theo thuật ngữ "không ước đoán trước lợi nhuận, nhưng dự đoán mọi tổn thất". Nghĩa là,

BCKT được lập trên quan điểm ghi nhận tất cả các khoản chi phí và khoản nợ càng sớm càng tốt, ngay cả khi không có sự chắc chắn về kết quả, trong khi đó doanh thu và tài sản chỉ ghi nhận DN đảm bảo được nhận. Như vậy, theo quan điểm này thì trên BCKT, tài sản và doanh thu được trình bày với giá trị thấp hơn, ngược lại chi phí và các khoản nợ được ghi nhận cao hơn.

- BCKT sáng tạo: Theo Naser (1993), BCKT sáng tạo được lập thông qua quá trình thao túng số liệu kế toán bằng cách thay đổi sơ hở trong chuẩn mực hoặc nguyên tắc kế toán nhằm tạo ra kết quả kế toán theo mong muốn của người lập, mà không trên quan điểm khách quan và nhất quán. Như vậy, BCKT sáng tạo được lập trên cơ sở sử dụng các dự báo lạc quan hoặc lợi dụng các quy định chưa rõ ràng trong các quy định, chuẩn mực kế toán để tạo ra những BCKT đẹp hơn thực tế. BCKT sáng tạo thường có xu hướng làm tăng lợi nhuận, hoặc điều chỉnh lợi nhuận ổn định qua các năm, ghi nhận doanh thu và tài sản một cách lạc quan khi chưa có cơ sở chắc chắn. Đồng thời, các khoản nợ và chi phí có thể trì hoãn việc ghi nhận hoặc không được thuyết minh đầy đủ.

- BCKT trung lập: Thông tin được trình bày trên BCKT không được thiên lệch, phản ánh các thông tin một cách trung thực khách quan. Các chuẩn mực kế toán quốc gia, quốc tế cũng như nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung đều được xây dựng trên tinh thần các BCKT phản ánh trung lập các tình hình tài chính cũng như kết quả hoạt động của DN.

Phân loại theo nguyên tắc kế toán

Phân loại BCKT theo nguyên tắc kế toán bao gồm: BCKT trên cơ sở dồn tích và BCKT trên cơ sở tiền mặt.

- BCKT trên cơ sở dồn tích là BCKT được lập trên cơ sở mọi sự kiện, giao dịch kinh tế liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, danh thu và chi phí được ghi nhận tại thời điểm phát sinh, không quan tâm đến thời điểm thực tế thu hoặc chi tiền các sự kiện, giao dịch đó.

- BCKT trên cơ sở tiền mặt là báo cáo kế toán được lập trên cơ sở chỉ ghi nhận các giao dịch, sự kiện kinh tế khi các giao dịch, sự kiện này phát sinh bằng tiền.

Phân loại theo thời gian và kỳ hạn báo cáo

Trên tiêu chí phân loại theo thời hạn và kỳ hạn, BCKT gồm có báo cáo định kỳ và báo cáo bất thường.

- BCKT định kỳ là các báo cáo được lập theo kế hoạch định trước, các báo cáo này được thực hiện cho một kỳ nhất định có thể theo tháng, quý hoặc năm tài chính. Trong BCKT định kỳ gồm có báo cáo sơ bộ và báo cáo thường niên. BCKT sơ bộ (BCKT giữa niên độ) là BCKT của bất kỳ giai đoạn nào ngắn hơn báo cáo năm tài chính. Mục đích của báo cáo này là cập nhật thông tin kế toán kịp thời cho người sử dụng thông tin. BCKT thường niên là báo cáo cho một khoảng thời gian trọn vẹn trong một năm tài chính. Báo cáo thường niên không có tính kịp thời bằng báo cáo sơ bộ, tuy nhiên báo cáo này có độ tin cậy cao hơn.

- BCKT bất thường (BCKT đặc biệt): Là các BCKT được lập không theo kế hoạch định trước, mà được lập theo yêu cầu đặc biệt của người sử dụng thông tin, trong trường hợp báo cáo định kỳ không cung cấp đầy đủ thông tin để giải quyết các tình huống trong quản lý và kinh doanh.

4. Kết luận

Phân loại là một hoạt động cơ bản trong nhiều ngành khoa học và trong công việc hàng ngày của nhiều lĩnh vực. Nghiên cứu phân loại BCKT trong DN giúp có cái nhìn đầy đủ và sâu sắc về BCKT trong DN theo các tiêu thức, khía cạnh khác nhau. Tuy nhiên, việc phân loại BCKT phụ thuộc vào đặc điểm hoàn cảnh cụ thể của từng DN, từng quốc gia và khu vực, do vậy việc phân loại này có thể thay đổi theo các hoàn cảnh cụ thể đó.

Kết quả nghiên cứu là cơ sở để xây dựng hệ thống BCKT phù hợp trong DN và các biện pháp, nhằm cải thiện chất lượng thông tin cung cấp trên BCKT trong DN. Bên cạnh đó, kết quả nghiên cứu cũng là nền tảng lý thuyết cho các nhà khoa học và người học làm cơ sở cho các nghiên cứu sâu hơn. ■

Tài liệu tham khảo

Bliss, J.H. (1924). *Management through accounts*. New York, NY: The Ronald Press Company

Breggie Van der Poll, D G (Daan) Gouw. (2009). *Issues surrounding the classification of accounting information*. *South African Journal of Economic and Management Sciences (SAJEMS)* 12(3):353-369

Carnegie, Jones, Norris Wingg Williams (1999). *Accounting financial and organisational decision making*. *rhe Mc Graw-Hill Companies*

Granovaskii, G.M. (1963). *Metody proverki dostovernosti bukhgalterskoi otchetnosti*. Moscow, A.D Karbyshev. <https://encyclopedia2.thefreedictionary.com/Accounting+Reports>

IASB. (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. was approved September, 2010. <http://eifrs.ifrs.org>.

Mariana Man, Maria Măcris, Bogdan Răvas (2012). "Accounting technologies of non-financial reporting lever of improving performances in tourism". *Procedia Economics and Finance* 3, 403 – 408

Naser, K (1993). *Creative Financial Accounting Its Nature and Use*. Prentice Hall, Hemel Hempstead. p. 272..