

# ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG CÔNG BỐ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRÊN INTERNET TRONG KHU VỰC CÔNG Ở VIỆT NAM

## EXPLORING THE INTERNET FINANCIAL REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR: CASE OF LOCAL GOVERNMENT IN VIETNAM

Ngày nhận bài: 21/09/2023

Ngày chấp nhận đăng: 22/12/2023

*Nguyễn Lan Phương<sup>✉</sup>, Lê Thị Minh Hiếu*

### TÓM TẮT

Trong bối cảnh chính phủ Việt Nam đang nỗ lực trong việc thực hiện trách nhiệm giải trình và minh bạch thông tin thông qua chuyển đổi số toàn diện quốc gia, nghiên cứu này được thực hiện nhằm khám phá những đặc trưng cơ bản trong hoạt động công khai tài chính nhà nước trực tuyến của cơ quan chính quyền địa phương hiện nay, từ đó rút ra các hàm ý chính sách về thực hiện công khai, minh bạch tài chính nhà nước trong công cuộc chuyển đổi số hoá quốc gia theo chủ trương của Đảng và Nhà nước. Kết quả nghiên cứu cho thấy các tỉnh, thành phố trực thuộc TW tại Việt Nam đã thực hiện công khai thông tin tài chính trên cổng thông tin điện tử chính thức của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền tại địa phương, tuy nhiên mức độ thực hiện công khai chỉ mới đáp ứng ở mức trung bình và không đồng đều giữa các địa phương. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất các kiến nghị nhằm cải thiện tình hình công bố báo cáo tài chính trực tuyến của chính quyền địa phương các cấp của Việt Nam hiện nay.

**Từ khóa:** Công bố báo cáo tài chính trên Internet; chính quyền địa phương; khu vực công; Việt Nam.

### ABSTRACT

In the context of Vietnam government's efforts in implementing accountability and information transparency through the comprehensive national digital transformation, this study was conducted to explore the insights of Internet financial reporting in the local government today, thereby drawing policy implications on the implementation of state financial reporting and transparency in the process of national digitization dominated by the Party and Government. The results show that centrally-run provinces and cities in Vietnam have publicized financial information on the official electronic portal of local competent state agencies, but the level of financial information publicly on Internet is only moderate and unequal across localities.

**Keywords:** Internet financial reporting; local government; public sector; Vietnam.

## 1. Giới thiệu

Trong thời đại phát triển hiện nay, sự xuất hiện của hệ thống mạng Internet đã tác động đến đời sống con người trên toàn thế giới. Không nằm ngoài phạm vi ảnh hưởng đó, hoạt động quản trị tài chính ở các cơ quan nhà nước đều được hỗ trợ bởi hệ thống công nghệ hiện đại phù hợp. Đặc biệt, việc sử dụng Internet để ứng dụng vào việc công bố báo cáo tài chính (Internet Financial Reporting, IFR) đang trở thành xu hướng phổ biến hiện nay trên toàn thế giới. Cơ quan nhà nước ở nhiều quốc gia đã công khai thông tin tài chính nhà nước thông qua phương tiện truyền thông mạng của chính phủ (chính phủ

điện tử). Tuy nhiên, chỉ có một số ít các nghiên cứu trên toàn cầu được thực hiện nghiên cứu về IFR trong khu vực công. Rất ít nghiên cứu tương tự được thực hiện ở châu Á, và chưa tìm thấy nghiên cứu nào về IFR trong khu vực công ở Việt Nam.

Nhận thấy được tính cấp thiết của việc nghiên cứu IFR trong khu vực công ở Việt Nam, nghiên cứu này tiến hành xây dựng chỉ số công bố báo cáo tài chính trên Internet của

---

Nguyễn Lan Phương, Lê Thị Minh Hiếu, Trường Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng  
<sup>✉</sup>Email: phuonngl1@due.edu.vn

chính quyền nhà nước cấp tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương của Việt Nam dựa trên các nghiên cứu thực nghiệm trước đây về IFR trong khu vực công. Từ đó, chỉ ra những đặc trưng cơ bản trong hoạt động công khai tài chính Nhà nước các cấp trên Internet ở Việt Nam hiện nay.

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là thực trạng công bố thông tin tài chính trên Internet ở khu vực công của Việt Nam, cụ thể tác giả sẽ khảo sát hoạt động công bố báo cáo tài chính/thông tin tài chính trên các cổng thông tin điện tử (website) của các cơ quan chính quyền nhà nước cấp tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương tại Việt Nam, gồm có 63 tỉnh, thành phố trong giai đoạn từ năm 2018 đến 2021.

Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, tác giả đã xây dựng thang đo chỉ số công bố BCTC trên Internet (IFRI) theo nghiên cứu của Diptyana & Rokhmania (2018). Đây là một chỉ số tổng hợp đo lường mức độ công khai thông tin tài chính trên Internet được cấu thành từ bốn chỉ số thành phần đo lường bốn trụ cột yêu cầu về công bố thông tin trên Internet, bao gồm: tính đầy đủ của nội dung công bố, tính kịp thời của thông tin, công nghệ được sử dụng; và hỗ trợ người dùng.

Qua phân tích thống kê mô tả các chỉ số IFRI tổng hợp và thành phần, kết quả nghiên cứu cho thấy các tỉnh, thành phố trực thuộc TW tại Việt Nam đã thực hiện công khai thông tin tài chính trên các cổng thông tin điện tử của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền tại địa phương, tuy nhiên mức độ thực hiện công khai chỉ mới đáp ứng ở mức trung bình thấp và không đồng đều giữa các địa phương.

## 2. Cơ sở lý thuyết và phương pháp nghiên cứu

### 2.1. Các khái niệm chính

#### 2.1.1. Công bố thông tin tài chính trên Internet

Theo Healy & Palepu (2001), công bố thông tin tài chính là việc trình bày các thông tin liên quan đến tình hình tài chính

của đơn vị, thường được cung cấp thông qua các báo cáo tài chính của đơn vị đó. Công bố thông tin tài chính là hoạt động không thể thiếu và bắt buộc theo pháp luật kế toán, thể hiện trách nhiệm của nhà quản lý với các nhà đầu tư.

Hai hình thức công bố phổ biến hiện nay là công bố bằng bản cứng/giấy và công bố trực tuyến. Công bố bản cứng là việc sử dụng giấy tờ để tiết lộ thông tin (tài chính hoặc phi tài chính) về một thực thể. Tiết lộ bản cứng/giấy liên quan đến việc in và phân phối thông tin trên các tài liệu vật lý, chẳng hạn như biểu mẫu, khảo sát, thư hoặc báo cáo. Tiết lộ trực tuyến liên quan đến việc xuất bản và truy cập thông tin trên các nền tảng kỹ thuật số, chẳng hạn như trang web, phương tiện truyền thông xã hội hoặc chatbot<sup>1</sup>. Theo đó, công bố thông tin tài chính trên Internet - Internet Financial Reporting (IFR) là việc phân phối thông tin tài chính và hiệu suất của công ty bằng cách sử dụng các công nghệ Internet như World Wide Web (Ashbaugh & cộng sự, 1999).

Ngoài ra, IFR còn được định nghĩa là sự kết hợp giữa báo cáo tài chính và khả năng đa phương tiện trong việc trình bày thông tin tài chính một cách tương tác, nơi bất kỳ ai cũng có thể truy cập báo cáo tài chính một cách nhanh chóng và dễ dàng (Juniantika & Hapsari, 2020).

#### 2.1.2. Các quy định về công bố thông tin tài chính trên Internet ở khu vực công

Hiện nay, dựa trên các quy định và chuẩn mực kế toán công trên thế giới và Việt Nam, việc lập và công khai báo cáo tài chính là bắt buộc đối với đơn vị công ở Việt Nam, và đây đang dần trở thành xu hướng chung của thế giới. Cụ thể, trong chuẩn mực kết toán công quốc tế, không đưa ra quy định cụ thể về việc

<sup>1</sup> Hộp trò chuyện trực tuyến với người dùng tích hợp trong website

công bố báo cáo tài chính của khu vực công trên Internet. Trong khi đó ở Việt Nam, Nghị định 25 (Chính phủ, 2017) quy định công khai báo cáo tài chính Nhà nước trên cổng thông tin điện tử đối với các báo cáo tài chính ở phạm vi toàn quốc (Báo cáo tài chính toàn quốc) và phạm vi tỉnh thành phố trực thuộc trung ương (Báo cáo tài chính nhà nước tỉnh). Ngoài ra, Thông tư 107 (Bộ tài chính, 2017) cũng yêu cầu các đơn vị hành chính, sự nghiệp phải lập báo cáo tài chính sau khi kết thúc kỳ kế toán năm.

### *2.1.3. Công bố thông tin tài chính trên Internet ở khu vực công và trách nhiệm giải trình của chính phủ*

Trách nhiệm giải trình là một chủ đề được thảo luận khá phổ biến ở Việt Nam trong thời gian gần đây. Tại Việt Nam, theo Nghị định 90 (Chính phủ, 2013) về quy định trách nhiệm giải trình của cơ quan Nhà nước trong việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn được giao thì trách nhiệm giải trình là “việc cơ quan nhà nước cung cấp, giải thích, làm rõ các thông tin về thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn được giao và trách nhiệm của mình trong việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn đó”. Thông tin tài chính do các tổ chức khu vực công cung cấp cho phép người dân thực hiện giám sát này cũng như tạo ra sự minh bạch và trách nhiệm giải trình trong khu vực kinh tế công cộng. Việc công khai báo cáo nhà nước trên Internet đã được nhiều nhà nghiên cứu kết nối với việc thực hiện trách nhiệm giải trình của cơ quan nhà nước.

Sự xuất hiện của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đã tạo ra một diện mạo mới trong giai đoạn phát triển vượt bậc của công nghệ thông tin. Hệ thống mạng, Internet vạn vật (IoT), đám mây và điện toán nhận thức ra đời đã tác động đến đời sống con người trên toàn thế giới. Không nằm ngoài phạm vi ảnh hưởng đó, hoạt động quản trị tài chính ở các cơ quan nhà nước đều được hỗ trợ bởi hệ

thống công nghệ hiện đại phù hợp. Mục tiêu là đảm bảo cho các báo cáo tài chính của các đơn vị trong khu vực công được báo cáo đúng thời gian. Bên cạnh đó, còn nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm giải trình thông tin của báo cáo tài chính (Nor & cộng sự, 2019). Internet là một ví dụ điển hình về việc ứng dụng công nghệ vào công bố báo cáo tài chính và là công cụ được công chúng sử dụng phổ biến nhất để truy cập các thông tin tài chính của cơ quan nhà nước (Borins, 2002).

### **2.2. Nghiên cứu thực nghiệm trước đây**

Trên thế giới, số lượng bài nghiên cứu về IFR ở khu vực công, cụ thể là chính quyền địa phương các cấp khá ít so với khu vực kinh tế tư nhân hay ở các tổ chức hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận. Các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào hai mảng đề tài: một là tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin tài chính trên các website điện tử của chính quyền nhà nước địa phương; hai là nghiên cứu thực trạng về công bố thông tin tài chính trên Internet với mẫu nghiên cứu nằm trong phạm vi một quốc gia cụ thể. Ở Việt Nam, gần như chưa có một nghiên cứu chính thức nào đề cập đến vấn đề công bố báo cáo tài chính hay công bố thông tin tài chính trên Internet để thực hiện trách nhiệm giải trình của nhà nước.

Theo hướng nghiên cứu về thực trạng công bố báo cáo tài chính trên Internet (IFR), đã có nhiều nghiên cứu được thực hiện ở nhiều khu vực quốc gia khác nhau trên thế giới như Mỹ, Tây Ban Nha, Hàn Quốc, Indonesia, Malaysia, Negeria,... Điều này cho thấy Internet ngày càng được sử dụng rộng rãi để công bố thông tin ở khu vực công và chứng tỏ việc công khai thông tin trên Internet trong khu vực công đã trở thành thông lệ quốc tế. Phần lớn các nghiên cứu tập trung về đo lường mức độ công bố thông tin tài chính trên Internet từ đó thực hiện phân

tích thực trạng IFR trong phạm vi một quốc gia cụ thể. Và, đa số trong các nghiên cứu thì việc công bố thông tin tài chính trên Internet là tự nguyện.

Ở châu Mỹ, Groff & Pittman (2004) nghiên cứu thực trạng công bố thông tin tài chính trên Internet của 100 đơn vị hành chính lớn nhất ở Mỹ. Styles & Tennyson (2007) nghiên cứu khả năng truy cập báo cáo tài chính của tất cả cơ quan nhà nước cấp địa phương ở Mỹ trên Internet. Nghiên cứu này so sánh thực tế và những thách thức trong việc công bố các báo cáo tài chính trên website điện tử của các cơ quan nhà nước ở địa phương.

Nghiên cứu của Laswad & cộng sự (2005) tại New Zealand cho thấy gần 50% các cơ quan nhà nước ở địa phương được khảo sát có thực hiện công bố báo cáo tài chính trên website của đơn vị. Theo theo luật địa phương 1974 ở New Zealand thì việc tiết lộ thông tin tài chính là tự nguyện. Tác giả xây dựng bốn mức độ công bố thông tin tài chính là nổi bật về thông tin tài chính, báo cáo thường niên, báo cáo tài chính và kết hợp cả ba mức độ trên. Với địa phương đáp ứng được một trong bốn mức độ này sẽ được cho là có sử dụng trang web địa phương để công bố thông tin tài chính. Từ đó sử dụng mô hình logistic nhị phân xác định biến phụ thuộc IFR với có công bố là 1 và không công bố thông tin tài chính trên trang web là 0.

Ở châu Âu, nghiên cứu của Pérez & cộng sự (2008) cho thấy gần 48% các cơ quan nhà nước địa phương ở Tây Ban Nha được khảo sát có thực hiện công bố báo cáo tài chính trên website của đơn vị. García & cộng sự (2010) nghiên cứu về các yếu tố quyết định đến mức độ tự nguyện công bố thông tin tài chính trên Internet của chính quyền địa phương Tây Ban Nha. Trong nghiên cứu này, các tác giả đã xây dựng 2 mô hình đo lường mức độ báo cáo tài chính khác nhau. Với mô

hình 1 chia mẫu thành hai nhóm, sử dụng hàm hồi quy logistic để xác định, nếu họ công bố báo cáo tài chính trên trang web thì là 1, không công bố là 0. Với mô hình 2 thì tiến thêm một bước trên mô hình 1 là tiến hành chấm điểm cấp độ báo cáo trực tuyến tính trọng số cho 3 trụ cột khác nhau theo gồm nội dung, định dạng, tương tác người dùng. Trụ cột đầu tiên, về nội dung thông tin, được tính dựa trên sự xuất hiện của mỗi báo cáo được đề cập thì sẽ tính là 1 điểm, tùy vào loại báo cáo mà tác giả nhân với trọng số 1 hoặc 0,75 hoặc 0,5. Trụ cột thứ là định dạng, cũng tiến hành chấm điểm dựa trên các loại định dạng thông tin với mỗi loại như vậy nếu có tình sẽ được tính là 1 điểm và được nhân với trọng số mà tác giả đánh giá là trọng yếu với giá trị 1 hoặc 0,75 hoặc 0,5. Trụ cột thứ ba là tương tác người dùng, với mỗi cách thức tương tác mà tác giả đề cập thì tính 1 điểm và nhân với trọng số 1.

Ở châu Á, Do & cộng sự (2014) đã nghiên cứu thực trạng công bố báo cáo thường niên trên Internet của cơ quan chính phủ các cấp ở Hàn Quốc. Các tác giả nhận thấy sự thiếu hụt của báo cáo lưu chuyển tiền tệ và báo cáo kiểm toán trong các báo cáo thường niên cũng như các báo cáo chủ yếu tập trung vào thông tin và các chỉ số tài chính hơn là các thông tin phi tài chính. Quan trọng hơn, các tác giả đã kết luận điểm mạnh của việc công bố thông tin tài chính trên website của 15 thành phố lớn của Hàn Quốc chính là khả năng sử dụng và tính minh bạch của trang web và tính đầy đủ của thông tin tài chính. Điều này chứng minh việc công bố báo cáo tài chính trên website điện tử giúp các đơn vị thực hiện trách nhiệm giải trình với công chúng.

Trong khu vực Đông Nam Á, Sukmadilaga & cộng sự (2015) đã so sánh mức độ công bố báo cáo tài chính của chính quyền địa phương ở hai quốc gia Malaysia và Indonesia dựa trên các tiêu chí về công bố thông tin theo chuẩn

kế toán công quốc tế (IPSAS). Bằng việc sử dụng thông tin tài chính được công bố trên website của chính quyền địa phương ở hai quốc gia này, các tác giả đã chỉ ra mức độ công bố BCTC của chính phủ Indonesia cao hơn so với Malaysia, tuy nhiên nhìn chung mức độ công bố BCTC của hai quốc gia này vẫn còn thấp và cần được cải thiện hơn nữa trong tương lai.

Diptyana & Rokhmania (2018) đã phát triển cách tính biến phụ thuộc IFR theo phương pháp tính điểm từ mô hình 2 của García & cộng sự (2010) trong nghiên cứu khám phá báo cáo tài chính trên Internet của chính phủ ở Indonesia. Tác giả cũng tiến hành đánh giá các mặt khác của biến phụ thuộc IFR với bốn trụ cột chủ yếu bao gồm: nội dung (40%), tính kịp thời (20%), công nghệ được sử dụng (20%) và sự hỗ trợ người dùng (20%). Tương tự nghiên cứu của García & cộng sự (2010) thì trụ cột thứ nhất là nội dung cũng tiến hành chấm điểm dựa trên sự xuất hiện của báo cáo và trụ cột thứ ba là công nghệ được sử dụng cũng đưa ra các loại định dạng có thể có như trụ cột thứ hai định dạng của García & cộng sự (2010), nhưng thay đổi trọng số. Trụ cột thứ hai, tính kịp thời được tính dựa trên các chỉ tiêu về việc có thông cáo báo chí thông tin các thông tin tài chính hay không và thời gian là bao lâu kể từ ngày quan sát, ngoài ra còn chấm điểm sự xuất hiện của các báo cáo tiến độ ngân sách, và mỗi mục này đều được nhân với các trọng số khác nhau; trụ cột thứ tư là về sự hỗ trợ người dùng xây dựng thông qua các mục liên quan đến trang web, ví dụ, sự tồn tại của đường link liên kết liên quan đến trang chủ của trang web của chính quyền phương, hay là có thanh tìm kiếm hay không với mỗi sự xuất hiện của các mục được đề cập này thì được tính là 1 điểm và nhân trọng số khác nhau, ngoài ra còn đề cập đến số lần click chuột để có thể xem được báo cáo với các thang điểm và trọng số khác nhau.

Juniantaka & Hapsari (2020) thực hiện ở các tỉnh thành Tây Java, Indonesia trong 5 năm từ 2014-2018 xem IFR là mức độ dễ sử dụng và truy cập vào các báo cáo tài chính trên trang web chính thức của chính quyền địa phương. Trong nghiên cứu này, chỉ số được sử dụng là tính toán giá trị chỉ số khả năng tiếp cận được phát triển bởi Style & Tennyson (2007) và được điều chỉnh theo Chỉ thị của Bộ trưởng Bộ Nội vụ số 188.52/1797/SJ/2012 liên quan đến tăng cường tính minh bạch trong quản lý ngân sách khu vực. Nếu chính quyền khu vực trình bày báo cáo tài chính trên trang web chính thức của mình, thì số 1 sẽ được đưa ra, trong khi số 0 sẽ được đưa ra nếu chính quyền địa phương không trình bày báo cáo tài chính bao gồm chín điều kiện với tổng cộng mười mục công khai

Nghiên cứu của Aronmwan & cộng sự (2018) điều tra về việc tiết lộ thông tin tài chính trực tuyến trong khu vực công Nigeria năm 2016, được tiến hành cho 27 tiểu bang có trang web. Dựa theo nghiên cứu của Laswad & cộng sự (2005) tác giả đã đưa ra cách đo lường mức độ công khai tài chính trực tuyến bằng hàm logistic thứ tự với nếu trang web không có tiết lộ liên quan đến ngân sách hoặc tài chính, chỉ định giá trị 0; nếu trang web chỉ có phần nổi bật về ngân sách, sẽ chỉ định giá trị 1; nếu trang web có báo cáo ngân sách đầy đủ, gán giá trị 2 và nếu nó có cả báo cáo ngân sách và báo cáo tài chính, sẽ gán giá trị 3.

Tổng quan các nghiên cứu trước về thực hiện IFR trong khu vực công cung cấp những hiểu biết cơ bản về cách thức đo lường chỉ số công bố thông tin tài chính/báo cáo tài chính trên Internet của các đơn vị công. Đây là nền tảng lý thuyết quan trọng cho việc xây dựng chỉ số IFRI ở Việt Nam trong bối cảnh chưa có nghiên cứu chính thức nào liên quan đến chủ đề này tại Việt Nam hiện nay.

### 2.3. Phương pháp nghiên cứu

#### 2.3.1. Mẫu nghiên cứu

Theo phân cấp quản lý bộ máy hành chính nhà nước Việt Nam từ trung ương đến địa phương, mỗi cấp sẽ có một cơ quan chính quyền (cơ quan hành pháp) thực thi chức năng quản lý của nhà nước. Theo thống kê của Tổng cục thống kê, Việt Nam hiện đang có 63 tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, và qua khảo sát thì các các tỉnh thành đều có Cổng thông tin điện tử cũng như đều có thể truy cập được. Ngoài ra, quy định về lập báo cáo tài chính Nhà nước mới được Chính phủ ban hành vào năm 2017, và năm 2018 là năm đầu tiên tiến hành lập báo cáo tài chính Nhà nước. Do đó, số lượng mẫu lựa chọn bao gồm 63 tỉnh/ thành phố trực thuộc trung ương trong giai đoạn năm 2018 đến 2021.

Các dữ liệu được sử dụng để nghiên cứu bao gồm: Báo cáo tài chính, Báo cáo ngân sách, đã được công bố trên các website chính thức của cơ quan chính quyền địa phương (UBND, HĐND) và các cơ quan nhà nước giúp việc cho chính quyền địa phương như Sở Tài chính, Kho bạc nhà nước. Ngoài ra, một số thông tin tài chính và phi tài chính tổng hợp tầm quốc gia được thu thập trên website chính thức của Chính phủ, Quốc Hội, Bộ Tài chính, Kho Bạc Nhà nước, Tổng cục kế toán, Tổng cục Thống kê Việt Nam.

Dựa trên những tiêu chí chọn lựa mẫu nghiên cứu như trên, số lượng mẫu nghiên cứu được xác định là 63 tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương tại Việt Nam.

#### 2.3.2. Thu thập dữ liệu

Để đo lường chỉ số công bố báo cáo tài chính trên Internet, tác giả không chỉ thu thập dữ liệu từ các thông tin có sẵn trên website của địa phương mà còn thu thập các báo cáo ngân sách và báo cáo tài chính các năm. Để đảm bảo thu thập đầy đủ báo cáo tài chính và báo cáo ngân sách các tỉnh, ngoài tìm kiếm

trên website chính thức của các địa phương thì tác giả còn tiến hành thu thập qua các website của các đơn vị liên quan gồm Kho bạc nhà nước tỉnh, Hội đồng nhân dân tỉnh, Sở tài chính tỉnh, Tổng cục thống kê Việt Nam.

Sau khi thu thập sơ bộ dữ liệu thì tiến hành sắp xếp dữ liệu thành dữ liệu bảng là dữ liệu chéo theo chuỗi thời gian. Dữ liệu bảng được hình thành từ sự kết hợp dữ liệu chéo và dữ liệu thời gian. Do đó khi tiến hành phân tích sẽ dễ dàng quan sát được khi phân tích biến động của các nhóm đối tượng nghiên cứu theo thời gian.

Cỡ mẫu ban đầu được thu thập bao gồm 63 tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, từ đó thu được 252 quan sát từ 2018 đến 2021. Tác giả loại bỏ thêm 6 quan sát do không đủ dữ liệu. Mẫu cuối cùng sử dụng để nghiên cứu là 246 quan sát từ 63 tỉnh thành phố trực thuộc trung ương ở Việt Nam trong giai đoạn 2018 - 2021.

#### 2.3.3. Đo lường chỉ số công bố thông tin tài chính trên Internet (IFRI)

Trong các nghiên cứu trước đây, công bố thông tin tài chính trên Internet (Internet Financial Reporting - IFR) được định nghĩa theo mục đích nghiên cứu của tác giả. Ở nghiên cứu này, IFR được hiểu là mức độ tiết lộ và khả năng tiếp cận thông tin của các báo cáo tài chính nhà nước trên các trang web chính thức của chính quyền địa phương.

Xét về bối cảnh nghiên cứu, chính quyền địa phương các tỉnh/ thành phố trực thuộc trung ương ở Việt Nam bắt buộc phải công bố báo cáo ngân sách trên Cổng/ Trang thông tin điện tử của Ủy ban nhân dân tỉnh và Cổng/ Trang thông tin điện tử của Sở Tài chính (theo Điều 9 thông tư 343/2016/TT-BTC). Tuy nhiên, đối với báo cáo tài chính mặc dù có quy định bắt buộc lập và công khai nhưng không quy định về việc bắt buộc công bố trên cổng thông tin của điện tử của tỉnh, thành phố (theo nghị định 25/2017/NĐ-

CP). Do đó, việc công bố thông tin tài chính trên website của các chính quyền địa phương ở Việt Nam vẫn là tự nguyện.

Quan điểm về IFR và bối cảnh nghiên cứu của đề tài khá tương đồng với nghiên cứu của Diptyana & Rokhmania (2018) về công bố thông tin tài chính trên Internet ở các địa phương cấp tỉnh của Indonesia, quốc gia Đông Nam Á có quy định về công bố thông tin tài chính trên Internet nhưng cũng mang tính chất tự nguyện tương tự như Việt Nam. Do đó, tác giả đã vận dụng phương pháp đo lường chỉ số công bố báo cáo tài chính trên Internet ở khu vực công Việt Nam (IFRI - Internet Financial Reporting Index) theo nghiên cứu của Diptyana và Rokhmania (2018).

Cụ thể, IFRI là một chỉ số tổng hợp đo lường mức độ công khai thông tin tài chính trên Internet được cấu thành từ bốn chỉ số thành phần đo lường bốn trụ cột yêu cầu về công bố thông tin trên Internet, bao gồm: tính đầy đủ của nội dung công bố, tính kịp thời của thông tin, công nghệ được sử dụng; và hỗ trợ người dùng.

Để tính chỉ số IFRI tổng hợp, đề tài đã thực hiện tính tổng có trọng số của bốn chỉ số thành phần tương ứng với bốn trụ cột yêu cầu như sau: nội dung (15%), kịp thời (25%), công nghệ được sử dụng (20%) và hỗ trợ người dùng (40%). Các trọng số được gán theo mức độ quan trọng của trụ cột trong đo lường mức độ CBTT tài chính trên Internet.

Trụ cột có trọng số cao nhất là hỗ trợ người dùng vì tác giả cho rằng việc xây dựng website của địa phương có tạo sự thuận lợi cho người dùng khi tiếp cận thông tin trên trang web hay không cho thấy sự quan tâm của các cơ quan chính quyền đối với việc xây dựng cơ quan hành chính điện tử nói chung và việc công bố thông tin tài chính trực tuyến nói riêng. Tiếp đến, trụ cột có trọng số cao thứ hai là tính kịp thời, bởi vì như trong IPSAS 01 đã đề cập thì tính hữu ích của báo

cáo tài chính sẽ bị suy giảm nếu chúng không được cung cấp cho người sử dụng trong một khoảng thời gian hợp lý sau ngày lập báo cáo, do đó ngoài việc tiếp cận thông tin dễ dàng, thì tính kịp thời của thông tin cũng quan trọng không kém. Tiếp theo là trụ cột công nghệ thông tin được sử dụng, tác giả cho rằng công nghệ thông tin là một trong những yếu tố quan trọng trong việc phát triển trang web của địa phương, với việc cập nhật các loại định dạng dữ liệu để người dùng có thể dễ dàng tải xuống và sử dụng, vì vậy dù kém quan trọng hơn so với việc tiếp cận thông tin dễ dàng và kịp thời thì việc dễ dàng sử dụng thông tin cũng quan trọng. Cuối cùng, trụ cột có trọng số thấp nhất là nội dung, được đánh giá là kém quan trọng hơn với các trụ cột còn lại là vì sự tồn tại của các loại báo cáo mang tính chất vừa bắt buộc, vừa tự nguyện. Khi một thông tin được quy định bắt buộc phải công khai trong khu vực công thì thông thường thông tin đó chắc chắn sẽ được đăng tải, do đó điều này làm giảm đi sự đánh giá về mức độ công bố thông tin tài chính trên Internet. Mặc dù chiếm trọng số nhỏ nhất nhưng trụ cột này cũng chiếm trọng số không nhỏ vì trong trụ cột này có chứa các loại báo cáo mang tính tự nguyện công khai, vì vậy điều này được xem là tương đối quan trọng trong quá trình đánh giá mức độ CBTT tài chính trên Internet của địa phương.

Cách đo lường này được “vận dụng có điều chỉnh” dựa trên nghiên cứu của Diptyana & Rokhmania (2018), trong đó một số chỉ mục nội dung trong từng trụ cột và trọng số của các trụ cột được thay đổi để phù hợp với tình hình thông tin tài chính trên Internet hiện có tại Việt Nam.

Công thức tính chỉ số IFRI như sau:

$$\text{IFRI} = \text{IFRI}_{\text{content}} * 15\% + \text{IFRI}_{\text{timeliness}} * 25\% + \text{IFRI}_{\text{technology}} * 20\% + \text{IFRI}_{\text{support}} * 40\%$$

Thang đo IFRI có 4 trụ cột chính gồm: nội dung (*IFRI\_content*), tính kịp thời (*IFRI\_timeliness*), công nghệ sử dụng (*IFRI\_technology*), hỗ trợ người dùng (*IFRI\_support*) được xác định như sau:

Trụ cột thứ nhất, về nội dung (*IFRI\_content*), không có quy định cụ thể nào của Chính phủ Việt Nam liên quan đến việc công bố thông tin báo cáo tài chính trên website của chính quyền địa phương, do đó báo cáo tài chính Nhà nước là thông tin tài chính được thực hiện trên cơ sở tự nguyện. Quy định duy nhất hiện có hiệu lực liên quan đến các trang web của khu vực công chỉ áp dụng cho việc công bố thông tin báo cáo quyết toán ngân sách theo thông tư 343/2016/TT-BTC. Vì vậy, trong Nội dung sẽ bao gồm việc kiểm tra sự tồn tại của các loại báo cáo tài chính và báo cáo ngân sách, với báo cáo đó tồn tại thì được tính là 1 điểm và không tồn tại thì 0 điểm. Ngoài ra, các báo cáo tự nguyện công bố sẽ được xem là trọng yếu hơn và có trọng số cao hơn.

Trụ cột thứ hai liên quan tới tính kịp thời của thông tin (*IFRI\_timeliness*). Tính kịp thời đo lường xem trang web của chính quyền cấp tỉnh có cung cấp thông tin kịp thời hay không. Theo Thông tư số 343/2016/TT-BTC quyết toán ngân sách địa phương đã được Hội đồng nhân dân cấp tỉnh phê chuẩn phải được công khai chậm nhất là 30 ngày, kể từ ngày văn bản được ban hành, vì vậy ở đây tiến hành quan sát thời điểm công đăng tải báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh thành sau thời gian quy định trên. Với báo cáo được đăng trong 15 ngày kể từ ngày quy định là 3 điểm, 1 tháng là 2 điểm, 2 tháng là 1 điểm và trên 2 tháng là 0 điểm. Bên cạnh đó, đối với báo cáo tài chính Nhà nước, theo Thông tư 25/2017/NĐ-CP Ủy ban nhân dân tỉnh công khai báo cáo tài chính nhà nước trong thời hạn 30 ngày, kể từ ngày Báo cáo tài chính nhà nước tỉnh được báo cáo trước Hội đồng nhân dân tỉnh, do đó tương tự

ở đây cũng tiến hành quan sát và chấm điểm dựa trên thời gian đăng tải báo cáo sau thời gian quy định. Với báo cáo được đăng trong 15 ngày đăng tải báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh thành sau thời gian quy định trên. Với báo cáo được đăng trong 15 ngày kể từ ngày quy định là 3 điểm, 1 tháng là 2 điểm, 2 tháng là 1 điểm và trên 2 tháng là 0 điểm.

Trụ cột thứ ba của IFRI là Công nghệ được sử dụng (*IFRI\_technology*). Trong nghiên cứu của Diptyana & Rokhmania (2018), trụ cột này được đo lường nhiều khía cạnh như tính năng tải xuống, trình duyệt, định dạng. Tuy nhiên, vì khả năng phân tích các trang web của địa phương còn nhiều hạn chế, nên ở nghiên cứu này tập trung xem xét công nghệ định dạng của các báo cáo. Loại định dạng được sử dụng cho biết mức độ kỹ thuật cơ sở dữ liệu và công nghệ trên trang web được áp dụng để trình bày thông tin. Xem xét các tệp được cung cấp để có thể tải xuống được hiển thị dưới dạng nào. Ở đây đưa ra các định dạng đang được sử dụng phổ biến rộng rãi bao gồm: PDF, EXCEL, WORD, POWERPOINT, XML. Với mỗi sự xuất hiện của các loại định dạng này thì sẽ được tính là 1 điểm.

Trụ cột thứ tư của IFR là Hỗ trợ người dùng (*IFRI\_support*). Thành phần Hỗ trợ người dùng đo lường xem trang web của tỉnh có cung cấp các tính năng cho phép người dùng hiểu và tìm kiếm thông tin họ cần một cách dễ dàng và nhanh chóng hơn hay không. Quan sát dựa trên các tính năng có trong trang web của các tỉnh gồm liên kết đến trang chủ, liên kết đến đầu trang, sơ đồ trang web, thanh tìm kiếm; với mỗi sự xuất hiện của các tính năng này thì được tính là một điểm. Ngoài ra, đối với vị trí đăng tải báo cáo tài chính, tác giả sẽ tập trung xem xét tính tiện lợi và dễ dàng tìm thấy báo cáo với báo cáo được trình bày trong tab riêng trên website sẽ được tính là 2 điểm, báo cáo phải tìm thấy

thông qua thanh tìm kiếm thì được tính là 1 điểm, và tìm thấy thông qua các kênh khác trong website thì được tính là 0 điểm.

Bên cạnh nguyên tắc gán điểm, tất cả các chỉ mục chi tiết trong từng trụ cột đo lường đều được gán trọng số. Để xác định trọng số phù hợp, nghiên cứu bắt đầu bằng cách ấn định trọng số tối đa cho tính khả dụng của các tài liệu tài chính trên trang web, loại định dạng chủ yếu và khả năng tìm thấy thông tin dễ dàng thông qua các công cụ tương tác. Trọng số thấp hơn được trao cho các mục liên quan đến tính bắt buộc được Nhà nước quy định và các định dạng trình bày ít phổ biến và không thuận tiện cho người sử dụng. **Phụ lục 1** cho thấy tập hợp đầy đủ các trọng số cho tất cả các mục được đánh giá.

Tác giả nhận thức rõ về bản chất chủ quan của các trọng số được đề xuất. Không có sự đồng thuận về tầm quan trọng tương đối mà những người dùng khác nhau sẽ gán cho từng thuộc tính này. Tuy nhiên, vấn đề này dường như không ảnh hưởng đáng kể đến kết quả phân tích. Nghiên cứu của Robbins & Austin (1986) và Ingram & DeJong (1987) thu được các kết quả tương tự bất kể trọng số được sử dụng để tính chỉ số báo cáo. Dựa trên các nguyên tắc thiết kế thang đo như trên, các biến IFRI chi tiết theo bốn trụ cột được xác định như sau:

Bảng 1. Tổng hợp kết quả trụ cột nội dung

Chỉ tiêu	2018	% của mẫu	2019	% của mẫu	2020	% của mẫu	2021	% của mẫu
Báo cáo quyết toán ngân sách	63	100.00%	62	98.41%	63	100.00%	63	100.00%
Báo cáo tài chính tóm tắt	9	14.29%	21	33.33%	30	47.62%	31	49.21%
Báo cáo tình hình tài chính	6	9.52%	17	26.98%	18	28.57%	22	34.92%
Báo cáo kết quả hoạt động	6	9.52%	17	26.98%	18	28.57%	22	34.92%
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	6	9.52%	16	25.40%	18	28.57%	22	34.92%
Thuyết minh báo cáo tài chính	6	9.52%	17	26.98%	18	28.57%	23	36.51%

**IFRI\_content** =  $\sum_{i=1}^6 C_i * a_{Ci}$   
 Trong đó:  $C_i$ : Điểm của chỉ mục nội dung thứ  $i$ ;  $a_{Ci}$ : Trọng số của chỉ mục nội dung thứ  $i$

**IFRI\_timeliness** =  $\sum_{i=1}^2 T_i * a_{Ti}$   
 Trong đó:  $T_i$ : Điểm của chỉ mục nội dung tính kịp thời thứ  $i$ ;  $a_{Ti}$ : Trọng số của chỉ mục nội dung tính kịp thời thứ  $i$

**IFRI\_technology** =  $\sum_{i=1}^5 TU_i * a_{Tui}$   
 Trong đó:  $TU_i$ : Điểm của chỉ mục nội dung sử dụng công nghệ thứ  $i$ ;  $a_{Tui}$ : Trọng số của chỉ mục nội dung sử dụng công nghệ thứ  $i$

**IFRI\_support** =  $\sum_{i=1}^5 S_i * a_{si}$   
 Trong đó:  $S_i$ : Điểm của chỉ mục nội dung hỗ trợ người dùng thứ  $i$ ;  $a_{si}$ : Trọng số của chỉ mục nội dung hỗ trợ người dùng thứ  $i$

Phương pháp gán điểm cho từng chỉ mục nội dung trong thang đo các chỉ số IFRI thành phần được trình bày trong **Phụ lục 1**.

### 3. Kết quả và đánh giá

#### 3.1. Kết quả thu thập dữ liệu đo lường mức độ CBTT trên Internet (IFRI)

Để đánh giá một cách đầy đủ mức độ CBTT tài chính trên Internet của chính quyền địa phương Việt Nam, tác giả thu thập dữ liệu liên quan đến 4 trụ cột nội dung đo lường IFRI bao gồm nội dung, tính kịp thời, công nghệ được sử dụng và hỗ trợ người dùng.

Xét về phương diện nội dung, bằng cách chấm điểm sự hiện diện của các loại báo cáo trên cổng thông tin điện tử của các cơ quan của chính quyền địa phương các tỉnh thu được kết quả ở **Bảng 1**. Theo quy định của thông tư 343/2016/TT-BTC thì việc công khai quyết toán ngân sách trên cổng thông tin điện tử là bắt buộc vì vậy gần như là toàn bộ báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh trong giai đoạn 2018 đến 2021 đều được tìm thấy, chỉ có tỉnh Long An năm 2019 là không tìm thấy. Ngoài ra, qua tìm kiếm báo cáo tài chính Nhà nước trên các cổng thông tin điện tử của các cơ quan của tỉnh thành thì tìm thấy được tất cả là 89 báo cáo tài chính Nhà nước của 63

tỉnh thành trong giai đoạn từ năm 2018 đến 2019. Trong đó, năm 2018 có 10 tỉnh đăng tải báo cáo tài chính Nhà nước, 2019 có 20 tỉnh, 2020 có 29 tỉnh và 2021 có 30 tỉnh. Một số tỉnh thành như: Bến Tre, Quảng Nam thì tìm được báo cáo tài chính Nhà nước trong suốt cả 4 năm trong giai đoạn từ năm 2018 đến 2021. Hơn nữa, một số tỉnh chỉ đăng tải báo cáo tài chính Nhà nước tóm tắt nhưng không kèm theo phụ lục các loại báo cáo tài chính khác là Báo cáo tình hình tài chính, báo cáo hoạt động, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và thuyết minh báo cáo tài chính. Từ đó có thể nói rằng, việc công bố báo cáo tài chính nhà nước tự nguyện chưa thực sự được chú trọng.

Bảng 2. Tổng hợp kết quả trụ cột tính kịp thời

Chỉ tiêu		2018	% của mẫu	2019	% của mẫu	2020	% của mẫu	2021	% của mẫu
Đăng tải quyết định công khai quyết toán ngân sách	Báo cáo được đăng tải trong 15 ngày kể từ ngày quy định =3	8	12.70%	8	12.70%	18	28.57%	15	23.81%
	Báo cáo được đăng tải trong 1 tháng kể từ ngày quy định =2	38	60.32%	38	60.32%	31	49.21%	37	58.73%
	Báo cáo được đăng tải trong 2 tháng kể từ ngày quy định = 1	14	22.22%	13	20.63%	12	19.05%	8	12.70%
	Báo cáo được đăng tải trong hơn 2 tháng kể từ ngày quy định = 0	3	4.76%	4	6.35%	2	3.17%	3	4.76%
Đăng tải quyết định công bố thông tin tài chính Nhà nước	Báo cáo được đăng tải trong 15 ngày kể từ ngày quy định =3	4	6.35%	7	11.11%	6	9.52%	5	7.94%
	Báo cáo được đăng tải trong 1 tháng kể từ ngày quy định =2	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
	Báo cáo được đăng tải trong 2 tháng kể từ ngày quy định = 1	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	1	1.59%
	Báo cáo được đăng tải trong hơn 2 tháng kể từ ngày quy định, không đăng tải = 0	59	93.65%	56	88.89%	57	90.48%	57	90.48%

Xét về phương diện tính kịp thời, theo quy định trong thông tư 343/2016/TT-BTC thì phải công bố trong 15 ngày kể từ ngày ban hành nghị quyết phê duyệt, nhưng kết quả từ **Bảng 2** cho thấy đa số các tỉnh đều công khai quyết toán ngân sách trên cổng thông tin điện tử của tỉnh trong vòng 1 tháng kể từ ngày có nghị quyết phê duyệt của hội đồng nhân dân tỉnh. Về báo cáo tài chính

Nhà nước, đây là các báo cáo của ủy ban nhân dân tỉnh trình tại kỳ họp hội đồng nhân dân thì số báo cáo được đăng tải trên cổng thông tin điện tử của tỉnh là rất ít, nhưng thời gian đăng đều diễn ra trước kỳ họp hội đồng nhân dân tỉnh. Có thể thấy đối với việc tự nguyện công khai cũng ảnh hưởng đến tính kịp thời của báo cáo.

Bảng 3. Tổng hợp kết quả trụ cột công nghệ sử dụng

Chỉ tiêu	2018	% của mẫu	2019	% của mẫu	2020	% của mẫu	2021	% của mẫu
PDF	63	100.00%	63	100.00%	63	100.00%	63	100.00%
Word	17	26.98%	17	26.98%	17	26.98%	17	26.98%
Excel	40	63.49%	40	63.49%	40	63.49%	40	63.49%
Powerpoint	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	1	1.59%
XML	7	11.11%	5	7.94%	5	7.94%	6	9.52%
PDF	6	9.52%	17	26.98%	18	28.57%	23	36.51%

Xét về phương diện loại công nghệ được sử dụng, kết quả **Bảng 3** cho thấy loại định dạng chủ yếu được sử dụng trong hầu hết các báo cáo của các tỉnh thành là định dạng file PDF, WORD và EXCEL. Ngoài ra, chỉ có

khoảng 5 tỉnh có xuất file XML. Qua đó thấy rằng các tỉnh thành đều sử dụng các công nghệ thuận tiện cho việc sử dụng các báo cáo tài chính.

Bảng 4. Tổng hợp kết quả trụ cột hỗ trợ người dùng

Chỉ tiêu	2018	% của mẫu	2019	% của mẫu	2020	% của mẫu	2021	% của mẫu
Liên kết đến trang chủ	63	100.00%	63	100.00%	63	100.00%	63	100.00%
Liên kết đến đầu trang	34	53.97%	34	53.97%	34	53.97%	35	55.56%
Sơ đồ trang web	41	65.08%	41	65.08%	41	65.08%	42	66.67%
Thanh tìm kiếm	62	98.41%	62	98.41%	62	98.41%	62	98.41%
<b>Vị trí đăng tải báo cáo tài chính được tìm thấy</b>	<b>2018</b>	<b>% của tổng số báo cáo được tìm thấy</b>	<b>2019</b>	<b>% của tổng số báo cáo được tìm thấy</b>	<b>2020</b>	<b>% của tổng số báo cáo được tìm thấy</b>	<b>2021</b>	<b>% của tổng số báo cáo được tìm thấy</b>
Trình bày trong tab riêng	0	0.00%	5	23.81%	1	3.33%	5	16.13%
Tìm thấy thông qua thanh tìm kiếm	3	33.33%	3	14.29%	4	13.33%	1	3.23%
Tìm thấy thông qua các kênh khác	6	66.67%	13	61.90%	25	83.33%	25	80.65%

Xét về phương diện hỗ trợ người dùng, kết quả **Bảng 4** cho thấy các tính năng hỗ trợ người dùng đều có hầu hết trong trang web của các tỉnh. Nhưng vị trí đăng tải của các báo cáo tài chính Nhà nước này lại khác nhau và không đồng nhất giữa các tỉnh. Có một số được tìm thấy thông qua cổng thông tin điện tử của tỉnh, một số thì tìm thấy ở cổng thông tin điện tử của sở tài chính tỉnh hoặc hội đồng nhân dân tỉnh. Hơn nữa, trong cùng một tỉnh nhưng các báo cáo tài chính các năm cũng được đăng tải lộn xộn và không cố định ở một chỗ. Ở đây các báo cáo tài chính rất khó tìm và phải tìm kiếm qua thanh tìm kiếm của trang web, có một số tỉnh có kênh cố định về ngân sách và tài chính nhà nước như: Nghệ An, Sơn La, Vĩnh Long, Đồng Nai, Lai Châu, Lạng Sơn, Tây Ninh; và đa số đều tìm thấy thông

**Bảng 5. Chỉ số về mức độ công khai báo cáo tài chính trên Internet (IFRI) của chính quyền địa phương các tỉnh thành phố Việt Nam qua 4 năm 2018-2021**

STT	Tỉnh	Năm công bố TT				IFRI trung bình qua 4 năm
		2018	2019	2020	2021	
1	Vĩnh Long	4.875	9.425	9.925	9.925	8.538
2	Tây Ninh	7.825	9.825	5.275	5.275	7.050
3	Quảng Ngãi	7.925	5.525	7.925	5.925	6.825
4	Hà Nam	5.475	5.475	8.300	7.800	6.763
5	Bà Rịa-Vũng Tàu	3.975	7.525	8.025	7.350	6.719
6	Lạng Sơn	4.875	9.425	5.925	5.925	6.538
7	Lai Châu	5.075	9.625	6.125	5.225	6.513
8	Bên Tre	6.325	6.325	6.325	6.325	6.325
9	Quảng Bình	6.925	5.875	6.425	6.025	6.313
10	Thanh Hóa	5.775	4.275	9.325	5.775	6.288
11	Đồng Nai	4.875	8.525	5.375	5.375	6.038
12	Nghệ An	4.775	5.825	4.425	8.825	5.963
13	Hà Tĩnh	4.925	5.925	5.775	6.825	5.863
14	Trà Vinh	5.075	6.125	6.125	6.125	5.863
15	Ninh Thuận	5.275	5.275	6.325	6.325	5.800
16	Bình Định	7.025	5.375	5.375	4.875	5.663
17	Bắc Ninh	5.275	6.325	5.425	5.425	5.613
18	Điện Biên	4.875	5.700	5.925	5.925	5.606
19	Hưng Yên	4.775	5.775	5.775	5.775	5.525
20	Thái Bình	7.375	4.875	4.875	4.875	5.500
21	Sóc Trăng	5.175	5.675	5.175	5.675	5.425
22	Kon Tum	4.475	5.525	5.525	6.025	5.388
23	Sơn La	4.875	4.875	4.375	7.425	5.388
24	Bạc Liêu	5.475	5.275	5.275	5.275	5.325
25	Quảng Ninh	5.275	4.775	5.275	5.275	5.150
26	Long An	5.775	4.200	5.275	5.275	5.131

*Ghi chú: Trích dẫn chỉ số IFRI của 26 tỉnh thành có chỉ số IFRI bình quân cao hơn mức IFRI bình quân của 63 tỉnh thành qua 4 năm 2018-2021. Kết quả đầy đủ của Bảng 5 được trình bày trong Phụ lục 2.*

*Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả phân tích dữ liệu bằng phần mềm STATA*

qua các báo cáo và tờ trình của tài liệu các kỳ họp của hội đồng nhân dân tỉnh. Tuy nhiên, có một số tỉnh thì không thể truy cập vào tài liệu các kỳ họp vì vậy không thể tìm kiếm báo cáo tài chính nhà nước của các tỉnh này.

### 3.2. Mức độ công bố báo cáo tài chính trên Internet (IFRI)

Dựa vào phương pháp tính điểm tổng có trọng số các trụ cột, nghiên cứu xác định chỉ số công bố thông tin tài chính (IFRI) của 63 tỉnh thành trong 4 năm 2018-2021 theo từng tỉnh được trình bày trong **Bảng 5** theo từng tỉnh và từng năm nghiên cứu. Qua đó có thể thấy rằng kết quả thống kê thể hiện mức độ công khai thông tin tài chính trung bình của các tỉnh trong giai đoạn 4 năm từ 2018 đến 2021 là 5,077 điểm và có xu hướng tăng nhẹ.

Theo **Bảng 5**, các tỉnh thành có chỉ số IFRI cao hơn mức trung bình của năm trong giai đoạn 2018 - 2021 cụ thể như sau: Năm 2018 có 31 tỉnh thành chiếm khoảng 49%; năm 2019 có 24 tỉnh thành chiếm 38%; năm 2020 có 32 tỉnh thành chiếm khoảng 51% và năm 2021 có 29 tỉnh thành chiếm khoảng 46%. Ngoài ra, có thể thấy điểm IFRI của các tỉnh tăng qua các năm nhưng trong giai đoạn 2018 - 2021 có khoảng 21 tỉnh thành chiếm khoảng 1/3 tổng số 63 tỉnh thành phố Việt Nam là luôn duy trì ở mức thấp hơn so với chỉ số trung bình năm. Nhìn chung, tình hình công bố thông tin tài chính của các tỉnh, thành phố trên Internet dừng ở mức trung bình.

Trong số 63 tỉnh thành của mẫu nghiên cứu thì tỉnh Vĩnh Long là tỉnh có mức độ công khai thông tin cao nhất với chỉ số trung bình là 8,538, với IFRI cao thứ 3 năm 2019 và cao nhất năm 2020 và 2021. Tỉnh thành có chỉ số công bố thấp nhất là Hà Giang và Khánh Hòa với chỉ số công bố thông tin bình quân là 3,550 và chỉ số này luôn duy trì vị trí thấp so với các tỉnh thành khác qua các năm.

Nhằm khái quát hoá mức độ công bố thông tin tài chính trên Internet của chính quyền các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương tại Việt nam qua các năm 2018 đến 2021, **Bảng 6** cung cấp kết quả thống kê mô tả chỉ số IFRI tổng hợp và IFRI chi tiết theo từng trụ cột như sau:

Bảng 6. *Chỉ số mức độ công bố thông tin tài chính trên Internet (IFRI)*

Chỉ mục	Obs.	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Trị số tối đa lý tưởng	Độ lệch chuẩn
<b>IFRI tổng hợp</b>	<b>246</b>	<b>3,075</b>	<b>9,925</b>	<b>5,081707</b>	<b>11,125</b>	<b>1,325727</b>
Chi tiết:						
- <i>IFRI content</i>	246	0,5	7,5	2,373984	7.5	2,969638
- <i>IFRI time</i>	246	0	12	4,349593	12	2,28387
- <i>IFRI technology</i>	246	3	8	4,894309	9	1,594956
- <i>IFRI support</i>	256	4	13	6,648374	13	1,883694

*Ghi chú: Trị số tối đa lý tưởng được xác định trong trường hợp tỉnh, thành phố đáp ứng đầy đủ tất cả các yêu cầu về CBTT tài chính trên Internet theo bốn trụ cột: tính đầy đủ về nội dung, tính kịp thời, công nghệ sử dụng, và hỗ trợ người dùng.*

*Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả phân tích dữ liệu bằng phần mềm STATA*

Theo **Bảng 6**, mức độ công bố thông tin tài chính trên Internet trung bình của 63 tỉnh, thành phố trực thuộc TW tại Việt Nam đạt 5,081707. Trong khi đó, chỉ số IFRI tối đa có thể đạt là 11,125, điều này có nghĩa là đa số các địa phương đều đạt được mức trung bình các chỉ mục mà nghiên cứu đưa ra. Bảng trên cũng cho thấy mức độ công bố thông tin tài chính trên Internet của chính quyền địa phương đạt cao nhất là 9,925 và thấp nhất là 3,075. Kết quả này có thể cho thấy rằng, các tỉnh thành đã tiến hành thực hiện IFR nhưng trong trường hợp lý tưởng chỉ số IFRI có thể đạt là 11,125 thì có thể thấy rằng không có

tỉnh thành nào đạt được tất cả các chỉ mục về mức độ công bố thông tin tài chính trên Internet mà nghiên cứu đưa ra. Thêm vào đó, độ lệch chuẩn là 3,075, cho thấy sự không đồng đều giữa các tỉnh thành trong việc thực hiện công bố thông tin tài chính trên Internet ở địa phương.

Chi tiết hơn về tình hình thực hiện công bố thông tin tài chính trên Internet ở chính quyền địa phương các tỉnh, nghiên cứu tiến hành xem xét chi tiết theo từng chỉ số IFRI thành phần. Từ kết quả thống kê ở bảng 3.6, trụ cột nội dung đạt giá trị trung bình là gần bằng 2,37; giá trị lớn nhất là 7,5 và thấp nhất

là 0,5. Điều này cho thấy đa số các địa phương đều thực hiện công khai báo cáo tài chính Nhà nước và báo cáo ngân sách của tỉnh lên Cổng thông tin điện tử của địa phương mình. Trong khi đó với giá trị tối đa lý tưởng về mặt nội dung là 7,5 cho thấy rằng vẫn có những tỉnh thành thực hiện đầy đủ các yêu cầu về công báo cáo tài chính và quyết toán ngân sách địa phương. Tuy nhiên, vẫn có một số tỉnh thành chỉ thực hiện quy định bắt buộc là công khai quyết toán ngân sách nhưng không tự nguyện công khai báo cáo tài chính của địa phương. Tiếp đến là trụ cột thứ hai về tính kịp thời thì giá trị trung bình đạt gần bằng 4,35 giá trị lớn nhất là 12; thấp nhất là 0 và giá trị tối đa lý tưởng là 12, điều này cho thấy nhìn chung các tỉnh thành đều đáp ứng mặt thời gian công bố thông tin tài chính trên Internet trong vòng 2 tháng, và cũng có các tỉnh thành đảm bảo được công bố các báo cáo trong thời gian quy định. Tuy nhiên, vẫn có một số tỉnh thành không đáp ứng được yêu cầu về tính kịp thời về công bố thông tin tài chính trên Internet.

Với trụ cột thứ ba là công nghệ được sử dụng ở đây cho thấy giá trị trung bình là 4,894309; giá trị lớn nhất là 8; thấp nhất là 3 và giá trị tối đa lý tưởng là 9. Có thể nói rằng đa số các địa phương đều sử dụng các loại định dạng phổ biến được nhiều người sử dụng, điều này đem lại sự tiện lợi trong nhu cầu sử dụng các báo cáo của địa phương. Tuy nhiên, không có tỉnh thành nào sử dụng hết tất cả các loại định dạng mà nghiên cứu đưa ra.

Trụ cột cuối cùng là hỗ trợ người dùng có giá trị trung bình là gần bằng 6,65; giá trị lớn nhất là 13 và thấp nhất là 4. Điều này cho thấy được đa số các tỉnh đều chú trọng trong việc xây dựng trang web của địa phương và hầu hết các tỉnh đều đáp ứng được các tính năng cần thiết để hỗ trợ người dùng trong trang web. Ngoài ra, với giá trị tối đa lý tưởng là 13, có thể thấy rằng cũng có các tỉnh thành đáp ứng đủ các tính năng hỗ trợ người

dùng, điều này mang lại sự tiện lợi rất lớn trong quá trình tìm kiếm các thông tin và báo cáo tài chính của địa phương trên website.

Nhìn chung độ lệch chuẩn của cả 4 trụ cột đều khá cao, do đó có thể kết luận rằng việc thực hiện đăng tải báo cáo, thời gian đăng tải, các loại định dạng báo cáo, và tính năng hỗ trợ người dùng giữa các địa phương là có khoảng cách và khác biệt rất lớn.

### 3.3. *Đánh giá*

Kết quả nghiên cứu cho thấy các tỉnh, thành phố trực thuộc TW tại Việt Nam đã thực hiện công khai thông tin tài chính trên các cổng thông tin điện tử của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền tại địa phương, tuy nhiên mức độ thực hiện công khai chỉ mới đáp ứng ở mức trung bình thấp và không đồng đều giữa các địa phương trong mẫu. Đây là nghiên cứu đầu tiên ở Việt Nam chỉ ra được những đặc điểm riêng biệt trong công bố báo cáo tài chính online của chính quyền địa phương ở Việt Nam. So với các nghiên cứu trước ở khu vực Đông Nam Á và trên thế giới thì tình hình công khai báo cáo tài chính trực tuyến ở khu vực công của Việt Nam còn ở giai đoạn mới bắt đầu, thực tế quy định về công bố BCTC ở khu vực công chỉ mới triển khai từ năm 2017 sau khi Thông tư 107 về chế độ kế toán hành chính sự nghiệp được Bộ Tài chính ban hành với nhiều điểm thay đổi đáng kể so với quy định cũ. Cùng với sự ra đời của chuẩn mực kế toán công Việt Nam vào 2021, 2022, những quy định về lập và công bố BCTC nhà nước ở khu vực công mới thật sự tiệm cận với các quy định quốc tế về kế toán công, trong đó nhấn mạnh việc lập và trình bày các báo cáo tài chính nhà nước công khai.

Mặc dù nghiên cứu đạt một số kết quả nhất định nhưng vẫn tồn tại một số hạn chế. Hạn chế của nghiên cứu này nằm ở quá trình đầy thách thức để có được dữ liệu, để có thể thiết lập được các thang đo hợp lý. Do đó,

quá trình hình thành thang đo chỉ tiêu IFR có thể là một phần ý kiến chủ quan của người làm nghiên cứu. Dưới đây là một số hạn chế mà tác giả đưa ra được tổng kết trong quá trình nghiên cứu.

Đầu tiên, trong các trụ cột của chỉ tiêu IFR là tính kịp thời, là một biến quan sát động, vì vậy nó không thể được quan sát cùng một lúc. Thông tin được trình bày trên web có thể bị thay đổi bất cứ lúc nào nên cần thời gian dài để đảm bảo tính thống nhất và xác thực của dữ liệu. Nghiên cứu của tôi thực hiện từ tháng 12 năm 2022 nhưng thời gian quan sát của chúng tôi chỉ từ tháng 1 đến tháng 3 năm 2023 hàng tuần vào thứ Sáu là ngày làm việc cuối cùng của mỗi tuần để có thể phát hiện bất kỳ thay đổi nào trong nội dung trang web.

Thứ hai, vị trí đăng tải thông tin tài chính ở mỗi tỉnh rất đa dạng nên tài liệu cần mất nhiều thời gian tìm kiếm. Menu Minh bạch tài chính hoặc Ngân sách địa phương trên trang thông tin điện tử của các tỉnh khác nhau. Một số tỉnh đang trình bày báo cáo tài chính trong menu của ngân sách địa phương, hoặc trình bày như một phần của menu Thông tin Tài chính, công khai minh bạch, ngay cả trong menu tin tức và văn bản ban hành.

Thứ ba, theo Nghị định 25/2017/NĐ-CP, Ủy ban nhân dân tỉnh công khai báo cáo tài chính nhà nước tỉnh trong thời hạn 30 ngày, kể từ ngày Báo cáo tài chính nhà nước tỉnh được báo cáo trước Hội đồng nhân dân tỉnh. Tuy nhiên, các báo cáo mà nghiên cứu tìm thấy đa số nằm trong tài liệu kỳ họp hội đồng nhân dân, có nghĩa là hầu hết các tỉnh thành đều không công khai lên trang web của địa phương mà chỉ trình lên kỳ họp của hội đồng nhân dân. Do đó, việc tìm kiếm các báo cáo tài chính cũng rất khó khăn và không đầy đủ.

#### **Lời cảm ơn**

Nghiên cứu này là một phần của đề tài NCKH cấp cơ sở do Trường Đại học Kinh tế - DHĐN tài trợ với mã đề tài T2023-04-34

Thứ tư, trong báo cáo tài chính Nhà nước của địa phương có đề cập là có file đính kèm số liệu của các loại báo cáo nhưng lại không hiện thị. Đây cũng là một trong những lý do, nghiên cứu không sử dụng được một số biến độc lập có số liệu được lấy từ báo cáo tài chính được đề cập trong các nghiên cứu khác trên thế giới.

#### **4. Kết luận**

Dựa theo thực tiễn nghiên cứu về công bố báo cáo tài chính trên các trang web của chính quyền các tỉnh, thành phố trước thuộc TW tại Việt Nam, nghiên cứu khuyến nghị rằng chính quyền địa phương nên phát triển các trang web của họ để trở nên thân thiện hơn với người dùng và làm phong phú thêm thông tin kế toán mà họ trình bày trên các trang web để hỗ trợ trách nhiệm giải trình của chính phủ. Bên cạnh đó, với nhu cầu toàn cầu hóa của Việt Nam như hiện nay, việc trình bày thông tin tài chính nhà nước trong một chuẩn mực chung của thế giới là rất cần thiết, do đó việc lập và công khai báo cáo tài chính Nhà nước cần được đẩy mạnh hơn nữa. Trong đó, việc công khai báo cáo tài chính Nhà nước của địa phương, mặc dù theo nghị định 25/2017/NĐ-CP không bắt buộc chính quyền các tỉnh phải công khai báo cáo tài chính Nhà nước lên trang web của mình, nhưng khuyến khích các tỉnh đăng tải báo cáo này nhiều hơn vì báo cáo tài chính của các doanh nghiệp và báo cáo tài chính Nhà nước đều được lập dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế IAS. Vì vậy, điều này sẽ tạo thuận lợi cho sự tham gia của những người sử dụng thông tin tài chính của chính phủ, đặc biệt là công dân của họ trong việc sử dụng ngân sách của chính phủ.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Aronmwan, E., & Asiriwa, O. (2018). Online financial disclosures in the Nigerian public sector. Aronmwan, EJ, & Asiriwa, O.(2018). Online financial disclosures in the Nigerian public sector. *Journal of Perspectives on Financing and Regional Development*, 5(4), 257-270.
- Ashbaugh, H., Johnstone, K. M., & Warfield, T. D. (1999). Corporate reporting on the internet. *Accounting Horizons*, 13(3), 241-257.
- Borins, S. (2002). On the frontiers of electronic governance: A report on the United States and Canada. *International review of administrative sciences*, 68(2), 199-211.
- Caba Pérez, C., Pedro Rodríguez Bolívar, M., & López Hernández, A. M. (2008). e-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, 32(3), 379-400.
- Diptyana, P., & Rokhmania, aini. (2018). Exploring government internet financial reporting in Indonesia ART I C L E I N F O. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 21(1), 115–138.
- García, A. C., & García-García, J. (2010). Determinants of online reporting of accounting information by Spanish local government authorities. *Local Government Studies*, 36(5), 679–695.
- Groff, J. E., & Pitman, M. K. (2004). Municipal financial reporting on the world wide web: a survey of financial data displayed on the official websites of the 100 largest US municipalities. *The Journal of Government Financial Management*, 53(2), 20.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 405-440.
- Ingram, R. W., & DeJong, D. V. (1987). The effect of regulation on local government disclosure practices. *Journal of Accounting and Public Policy*, 6(4), 245-270.
- Juniantika, D. A., & Hapsari, D. W. (2020). What motivates internet financial reporting in the public sector? Case of a local government in Indonesia. *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*, 3(2), 102-116.
- Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. (2005). Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(2), 101–121.
- Nghị định số 25/2017/NĐ-CP ngày 14/003/2017 của Chính phủ về Báo cáo tài chính nhà nước.
- Nor, W., Hudaya, M., & Novriyandana, R. (2019). Financial statements disclosure on Indonesian local government websites: A quest of its determinant (s). *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 112-128.
- Robbins, W. A., & Austin, K. R. (1986). Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research*, 24(2), 412-421.
- Styles, A. K., & Tennyson, M. (2007). The accessibility of financial reporting of u.s. municipalities on the internet. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(1), 56-92.
- Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính về Hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp.

**PHỤ LỤC 1: Phương pháp gán điểm cho từng chỉ mục nội dung trong thang đo IFRI**

TTT	Chỉ tiêu	Ký hiệu	Điểm	Trọng số (a)
	<i>Nội dung (Content)</i>	<i>C</i>		
1	Báo cáo quyết toán ngân sách	C1	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	0,5
2	Báo cáo tài chính tóm tắt	C2	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	1,5
3	Báo cáo tình hình tài chính	C3	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	1
4	Báo cáo kết quả hoạt động	C4	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	1
5	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	C5	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	1
6	Thuyết minh báo cáo tài chính	C6	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	1
	<i>Tính kịp thời (Timeliness)</i>	<i>T</i>		<i>t</i>
7	Đăng tải quyết định công khai quyết toán ngân sách	T1	Báo cáo được đăng tải trong 15 ngày kể từ ngày quy định =3 Báo cáo được đăng tải trong 1 tháng kể từ ngày quy định =2 Báo cáo được đăng tải trong 2 tháng kể từ ngày quy định = 1 Báo cáo được đăng tải trong hơn 2 tháng kể từ ngày quy định = 0	2
8	Đăng tải quyết định công khai báo cáo tài chính Nhà nước	T2	Báo cáo được đăng tải trong 15 ngày kể từ ngày quy định =3 Báo cáo được đăng tải trong 1 tháng kể từ ngày quy định =2 Báo cáo được đăng tải trong 2 tháng kể từ ngày quy định = 1 Báo cáo được đăng tải trong hơn 2 tháng kể từ ngày quy định = 0	2
	<i>Công nghệ được sử dụng (Technology use)</i>	<i>TU</i>		
9	PDF	TU1	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	3
10	Word	TU2	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	2
11	Excel	TU3	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	2
12	Powerpoint	TU4	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	1
13	XML	TU5	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	1
	<i>Hỗ trợ người dùng (Support)</i>	<i>S</i>		
14	Liên kết đến trang chủ	S1	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	2
15	Liên kết đến đầu trang	S2	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	2
16	Sơ đồ trang web	S3	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	2
17	Thanh tìm kiếm	S4	1 = tồn tại, 0 = không tồn tại	2
18	Vị trí đăng tải báo cáo tài chính được tìm thấy	S5	Trình bày trong tab riêng =2 Tìm thấy thông qua thanh tìm kiếm =1 Tìm thấy thông qua các kênh khác =0	2,5

**PHỤ LỤC 2: Phương pháp gán điểm cho từng chỉ mục nội dung trong thang đo IFRI**

STT	Tỉnh	Năm công bố TT				IFRI trung bình qua 4 năm
		2018	2019	2020	2021	
1	Vĩnh Long	4.875	9.425	9.925	9.925	8.538
2	Tây Ninh	7.825	9.825	5.275	5.275	7.050
3	Quảng Ngãi	7.925	5.525	7.925	5.925	6.825
4	Hà Nam	5.475	5.475	8.300	7.800	6.763
5	Bà Rịa-Vũng Tàu	3.975	7.525	8.025	7.350	6.719
6	Lạng Sơn	4.875	9.425	5.925	5.925	6.538
7	Lai Châu	5.075	9.625	6.125	5.225	6.513
8	Bến Tre	6.325	6.325	6.325	6.325	6.325
9	Quảng Bình	6.925	5.875	6.425	6.025	6.313
10	Thanh Hóa	5.775	4.275	9.325	5.775	6.288
11	Đồng Nai	4.875	8.525	5.375	5.375	6.038
12	Nghệ An	4.775	5.825	4.425	8.825	5.963
13	Hà Tĩnh	4.925	5.925	5.775	6.825	5.863
14	Trà Vinh	5.075	6.125	6.125	6.125	5.863
15	Ninh Thuận	5.275	5.275	6.325	6.325	5.800
16	Bình Định	7.025	5.375	5.375	4.875	5.663
17	Bắc Ninh	5.275	6.325	5.425	5.425	5.613
18	Điện Biên	4.875	5.700	5.925	5.925	5.606
19	Hưng Yên	4.775	5.775	5.775	5.775	5.525
20	Thái Bình	7.375	4.875	4.875	4.875	5.500
21	Sóc Trăng	5.175	5.675	5.175	5.675	5.425
22	Kon Tum	4.475	5.525	5.525	6.025	5.388
23	Sơn La	4.875	4.875	4.375	7.425	5.388
24	Bạc Liêu	5.475	5.275	5.275	5.275	5.325
25	Quảng Ninh	5.275	4.775	5.275	5.275	5.150
26	Long An	5.775	4.200	5.275	5.275	5.131
27	Cà Mau	4.375	5.425	4.525	5.925	5.063
28	Bình Dương	4.875	4.875	5.375	4.875	5.000
29	Tuyên Quang	4.875	4.875	5.375	4.875	5.000
30	Vĩnh Phúc	3.675	3.675	6.325	6.325	5.000
31	Cao Bằng	4.875	4.875	5.025	4.875	4.913
32	Bắc Giang	4.475	4.475	4.625	6.025	4.900
33	Thái Nguyên	4.875	4.875	4.925	4.925	4.900
34	Thừa Thiên Huế	5.275	4.775	4.775	4.775	4.900
35	Hậu Giang	4.375	3.875	5.375	5.925	4.888
36	Hà Nội	3.975	4.475	6.025	4.625	4.775
37	TP. Hồ Chí Minh	4.875	4.375	5.375	4.375	4.750
38	Lâm Đồng	4.975	3.975	4.975	4.975	4.725
39	Kiên Giang	4.275	7.625	3.575	3.075	4.638
40	Cần Thơ	4.375	4.375	5.375	4.375	4.625
41	Đà Nẵng	4.075	4.075	4.725	5.625	4.625
42	Hải Dương	4.075	5.125	3.725	5.125	4.513
43	Đắk Nông	3.575	3.575	5.625	5.125	4.475
44	Nam Định	4.175	4.175	5.225	4.175	4.438
45	An Giang	4.075	4.075	4.225	5.125	4.375
46	Gia Lai	3.575	4.625	4.625	4.625	4.363
47	Hòa Bình	5.525	3.975	3.975	3.975	4.363
48	Quảng Nam	4.725	3.825	4.050	4.725	4.331
49	Quảng Trị	4.575	4.075	4.225	4.450	4.331
50	Đắk Lắk	4.075	4.075	4.575	4.575	4.325

## TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ - ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG

51	Bình Thuận	4.475	3.975	4.475	3.975	4.225
52	Bình Phước	4.025	4.925	3.875	4.025	4.213
53	Bắc Kạn	4.075	4.075	4.075	4.575	4.200
54	Phú Thọ	4.075	4.075	4.075	4.075	4.075
55	Tiền Giang	3.575	4.575	3.575	4.075	3.950
56	Yên Bái	4.175	3.675	3.675	4.175	3.925
57	Phú Yên	3.075	4.075	4.075	4.075	3.825
58	Hải Phòng	3.675	3.675	3.675	4.175	3.800
59	Ninh Bình	3.675	4.175	3.675	3.675	3.800
60	Đồng Tháp	3.175	4.175	3.825	3.825	3.750
61	Lào Cai	3.175	4.725	3.175	3.675	3.688
62	Hà Giang	3.675	3.175	3.675	3.675	3.550
63	Khánh Hòa	3.675	3.675	3.675	3.175	3.550
<b>Trung bình</b>		<b>4.754</b>	<b>5.150</b>	<b>5.175</b>	<b>5.230</b>	<b>5.077</b>