

Báo cáo tài chính hợp nhất: nhu cầu thực sự cho khu vực công

Lê Vũ Phương Thảo

Khoa Kinh tế - Quản trị kinh doanh, Trường Đại học Đà Lạt

Báo cáo tài chính hợp nhất khu vực công là vấn đề đầy thách thức của nghiên cứu trên toàn thế giới và cũng trở thành một vấn đề gây tranh cãi cho cả cơ quan quản lý quốc tế và cho các chính phủ. Tuy nhiên, mục tiêu của bài viết này là nhấn mạnh tầm quan trọng của giới thiệu và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của các đơn vị thuộc khu vực công và chỉ ra mối liên kết giữa những loại báo cáo này được chuẩn bị bởi các thực thể từ khu vực tư nhân và khu vực công. Từ đó nhấn mạnh việc các thực thể khu vực công nên chuẩn bị các báo cáo tổng hợp này, các cơ quan quản lý và chính phủ đóng vai trò quan trọng vai trò trong việc đưa và giới thiệu vấn đề này vào khu vực công.

1. Giới thiệu

Trong những năm gần đây, quá trình hội nhập kinh tế quốc tế ở Việt Nam diễn ra rất mạnh mẽ đòi hỏi Việt Nam phải cung cấp thông tin có tính chuẩn mực, có khả năng so sánh và được quốc tế thừa nhận. Ngoài ra, Việt Nam phải tuân thủ theo lộ trình đã thỏa thuận có cam kết về minh bạch hóa thông tin kế toán, nhất là trong lĩnh vực kế toán công. Hiện nay, Việt Nam đã có những bước tiến đáng kể trong việc nghiên cứu xây dựng các quy định trong lĩnh vực kế toán công theo hướng hòa nhập với các thông lệ quốc tế, tuy nhiên vẫn còn khoảng cách nhất định với thông lệ quốc tế về việc ghi nhận và trình bày các thông tin về thu chi ngân sách nhà nước, kế toán các quỹ tài chính, kế toán thuế và kế toán tại các đơn vị hành chính sự nghiệp. Mặt khác, đòi hỏi về nhu cầu báo cáo tài chính của đất nước một cách đầy đủ, chính xác và minh bạch theo thông lệ quốc tế là điều mà rất nhiều đối tượng trong xã hội quan tâm, do đó vai trò của kế toán công được thể hiện ở việc thực hiện các chức năng thông tin và kiểm tra của nó đối với hoạt động kinh tế - tài chính của Nhà nước. Vai trò này ngày càng thể hiện rõ nét đối với các đối tượng sử dụng thông tin kế toán công, đặc biệt từ phía công chúng.

Do đó, mục đích của bài viết này là tìm hiểu xem liệu trong khu vực công, việc áp dụng và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất (CFS: Consolidated Financial Statements) có thực sự cần thiết để đáp ứng nhu cầu thông tin trong khu vực công. Bài báo này cũng tập trung vào những lợi thế và bất lợi của việc giới thiệu và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trong khu vực công.

2. Tổng quan

Các nghiên cứu liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất của khu vực tư nhân là khá lớn, trong khi đó, các nghiên cứu liên quan đến báo cáo tài chính hợp

nhất của khu vực công còn thưa thớt, và việc thiếu chủ đề này là do khía cạnh mới lạ của vấn đề này trong khu vực công. Vì vậy, nếu chúng ta so sánh tài liệu báo cáo hợp nhất khu vực công và tư nhân, chắc chắn rằng những đóng góp chính cho khái niệm hợp nhất và phát triển hệ thống báo cáo này được đưa ra bởi tài liệu của khu vực tư nhân.

Wise (2010) đã kiểm tra các tài liệu hiện tại liên quan đến các tiền đề đối với hiệu suất trách nhiệm của khu vực công bằng cách đưa ra một biến mới, cụ thể là ý kiến của người chỉ huy về sự hữu ích của toàn bộ báo cáo tài chính hợp nhất của chính phủ và cố gắng tìm câu trả lời cho câu hỏi liệu thông tin tài chính hợp nhất là hữu ích cho các quyết định phân bổ nguồn lực của chính phủ, không chỉ cho các mục đích ra quyết định.

Christiaens, Rommel và Van Cauwenberge (2008) đã kiểm tra toàn bộ khung kế toán chính phủ do IPSAS (International Public Sector Accounting Standards: Chuẩn mực kế toán công quốc tế) phát triển, cố gắng tìm câu trả lời cho các câu hỏi sau: Hậu quả của việc áp dụng IPSAS làm khung khái niệm cho toàn bộ tài khoản Chính phủ là gì? Loại thông tin kế toán nào sẽ dẫn đến việc áp dụng khái niệm IPSAS?

Grossi (2009) nhằm phân tích tác động và ảnh hưởng có thể có đối với hệ thống báo cáo và báo cáo tài chính hợp nhất của chính quyền địa phương Ý và ông cho rằng CFS có thể để thực hiện đầy đủ kế toán và báo cáo dồn tích. Thông qua một nghiên cứu thực tập, Grossi đã xác định các vấn đề phổ biến nhất, trở ngại đối với việc thực hiện báo cáo tài chính hợp nhất ở cấp địa phương.

Bergmann và Bietenhader (2008) đã nghiên cứu, sử dụng khảo sát, tình hình hiện tại ở Thụy Sĩ liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất trong khu vực công (sự khác biệt trong thực tiễn và quan điểm về việc giới

thiếu hụt nhất hay không). Các lý do được đề cập gồm: sự thiếu quan tâm hoặc áp lực chính trị; chi phí thực hiện cao; thiếu nghĩa vụ pháp lý; và các vấn đề kỹ thuật.

Thông qua một nghiên cứu lý thuyết liên quan đến đánh giá tài liệu và bày tỏ quan điểm cá nhân, Tagesson (2008) cho rằng báo cáo tổng hợp là cần thiết trong toàn bộ khu vực công, nhưng cũng cho chính quyền địa phương. Đồng thời, ông cho thấy sự ủng hộ của mình đối với tỷ lệ hợp nhất theo phương pháp mua lại.

Tất cả các nghiên cứu này đại diện cho một yếu tố quan trọng trong sự phát triển của tài liệu liên quan đến vấn đề này, khơi dậy sự quan tâm cho chủ đề này đối với các nhà nghiên cứu và thực hành khác.

3. Báo cáo tài chính hợp nhất - nhu cầu thực sự cho khu vực công

Việc giới thiệu và trình bày các báo cáo tổng hợp trong khu vực công có mối liên hệ chặt chẽ với việc áp dụng hệ thống kế toán dựa trên dồn tích, một ý tưởng cũng được một số nhà nghiên cứu chấp thuận. Vì vậy, nhận thấy tầm quan trọng của báo cáo tài chính hợp nhất, chúng tôi sẽ tập trung vào sự cần thiết của hệ thống báo cáo này đối với khu vực công và các thay đổi xác định việc giới thiệu hệ thống báo cáo đó. Gần đây, vấn đề này được nhiều cơ quan chính phủ và cơ quan quản lý quan tâm, và do đó, nhiều quốc gia bắt đầu triển khai hệ thống kế toán dựa trên dồn tích trong khu vực công để lập báo cáo tài chính hợp nhất (Stalabrink và Sacco, 2006). Tầm quan trọng của chủ đề này dựa trên nhu cầu của khu vực công đối với hệ thống báo cáo tài chính mới có khả năng cung cấp hình ảnh toàn diện và chính xác hơn trên toàn bộ khu vực công như một thực thể duy nhất. Những thay đổi có tác động lớn đến khu vực công, sự chuyển đổi từ kế toán tiền sang kế toán dồn tích, bất chức các hoạt động của khu vực tư nhân và phân cấp.

Báo cáo tài chính có thể được coi là phương tiện thông tin chính có sẵn cho tất cả người dùng. Cho dù thảo luận về lợi ích công cộng hay tư nhân, trách nhiệm giải trình là một yêu cầu cơ bản của Quản lý công cộng mới (NPM: New Public Management). Báo cáo tài chính được coi là một công cụ trách nhiệm chính cho những người dùng khác nhau, ngay cả khi chúng ta nói về báo cáo tài chính cá nhân hoặc tài chính hợp nhất.

Báo cáo tài chính hợp nhất được coi là một trong những kỹ thuật kế toán quan trọng nhất của cải cách kế toán khu vực công (Walker, 2009), và xem xét khía cạnh này, nhiều chính phủ cho rằng có đủ lý do để tiến hành càng nhanh càng tốt để chuẩn bị và trình bày các báo cáo đó. Những lý do dẫn đến sự phát triển của các báo cáo này để cập đến niềm tin rằng tài chính công đã trở nên minh bạch hơn và báo cáo tài chính của toàn bộ khu vực công đã cung cấp một hình

ảnh thực hơn về tình hình và hiệu quả tài chính. Vai trò chính của báo cáo tài chính hợp nhất là đáp ứng nhu cầu của nhiều người dùng hơn và đơn giản hóa hệ thống báo cáo tài chính trong khu vực công.

4. Vai trò của Báo cáo tài chính hợp nhất khu vực công

Báo cáo tài chính hợp nhất trong khu vực công đã dẫn tới thành một vấn đề được quan tâm, tranh luận hiện nay cho cả các học giả và các học viên. Vấn đề này rất phát triển trong khu vực tư nhân, người ta có thể nhận thấy rằng các phương pháp và thực tiễn của khu vực tư nhân được lấy làm mô hình và được thực hiện trong khu vực công mà không cần phân tích chi tiết về các mục tiêu và đặc điểm của khu vực công. Trong bối cảnh này, Johnsen và Lapsley (2005) đã chứng minh sự cần thiết phải giới thiệu một cái gì đó mới cho kế toán khu vực công ("Tạo kế toán khu vực công") bằng cách sử dụng các cách tiếp cận sáng tạo cho phép chúng tôi vượt qua sự bất chức của khu vực tư nhân. Do đó, việc chuẩn bị, trình bày và sử dụng báo cáo tài chính hợp nhất có thể đáp ứng nhu cầu trách nhiệm, cả bên trong và bên ngoài. Đồng thời, việc hợp nhất các tài khoản hàng năm của khu vực công thể hiện một phản hồi đáng chú ý trong quá trình ra quyết định liên quan đến các chính sách công.

Việc chuẩn bị CFS khu vực công cung cấp một bản tóm tắt về hiệu quả tài chính của toàn bộ chính phủ. Đáng chú ý, CFS thường được coi là có liên quan để cải thiện trách nhiệm công khai và minh bạch tài chính, mặc dù nhiều kế toán viên sẽ không xem xét một thực thể hợp nhất để báo cáo toàn bộ chính phủ hoặc khu vực công. Báo cáo GFS có cách sử dụng khác với báo cáo CFS, vì báo cáo đầu tiên tập trung vào chính sách của chính phủ và đánh giá tác động của chính phủ đối với nền kinh tế. Cơ hội của các chỉ số hiệu suất đi kèm với các báo cáo tổng hợp này sẽ cung cấp cho các bên liên quan một bức tranh đầy đủ và thông tin hơn về hiệu suất của các chính phủ trong việc cung cấp dịch vụ.

Vào tháng 12 năm 2006, IPSASB đã ban hành IPSAS 6, nâng cao chất lượng, tính nhất quán và tính minh bạch của báo cáo tài chính trong khu vực công trên toàn thế giới. Mặc dù IPSAS 6 được ban hành muộn hơn so với tiêu chuẩn cho khu vực tư nhân (Chuẩn mực kế toán quốc tế 27, IAS 27), IPSASB đã cố gắng để phủ hợp, bởi một quá trình xem xét liên tục, mỗi lần thay đổi xảy ra trong IAS 27. IPSASB đang nỗ lực cho một cách tiếp cận nhất quán giữa IFRS (International Financial Reporting Standards: Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế) và IPSAS, ấn phẩm IFRS 10 đã xác định bản sửa đổi mới của IPSAS 6 (2006). Để tổng hợp tất cả các khía cạnh này, một phân tích về sự phát triển của mối quan hệ giữa các quy định kế toán quốc tế hợp nhất công và tư được thực hiện trong Bảng 1 dưới đây.

Bảng 1. Các giải đoạn so sánh

Ngay	Công bố	Các giải đoạn so sánh	Khu vực tư nhân	Ngay
12/2006	IPSAS 6 Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán cho các đơn vị bị kiểm soát	Giai đoạn 1	IAS 27. Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công ty con	01/2008
01/2015	IPSAS 35 Báo cáo tài chính hợp nhất	Giai đoạn 2	IFRS 10 Báo cáo tài chính hợp nhất	05/2011

Nguồn: Tác giả tự tổng hợp

Trong phạm vi công, IPSAS 6 nhằm mục đích thiết lập các quy định cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán của các đơn vị được kiểm soát, các đơn vị và hiệp hội kiểm soát chung trong báo cáo tài chính riêng của đơn vị kiểm soát, hoặc nhà đầu tư. Trong phạm vi riêng tư, IFRS 10 chứa một số vấn đề không có trong IPSAS 6. Khía cạnh này tạo ra sự cần thiết phải ban hành một chuẩn mực kế toán mới cho khu vực công về báo cáo tài chính hợp nhất, cũng như đánh giá về báo cáo tài chính hiện có. Và IPSAS 35 ra đời, thay thế các yêu cầu IPSAS 6 liên quan đến báo cáo tài chính hợp nhất. Các sự đổi mới với nó bị ảnh hưởng bởi các tiêu chuẩn của khu vực tư nhân, mà còn bởi tính đặc thù của khu vực công.

5. Kết luận

Mục đích của báo cáo tài chính bao gồm việc trình bày một quan điểm chân thực và công bằng về hiệu quả tài chính, tình hình tài chính, vốn chủ sở hữu và dòng tiền..., các báo cáo hợp nhất thể hiện một cách quan trọng để chứng minh cách thức khu vực công, cá nhân và cấp toàn chính phủ, đáp ứng trách nhiệm quản lý tài chính của nó. Việc trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích được coi là cung cấp nhiều thông tin hữu ích hơn cho người dùng khu vực công so với kế toán liên tục. Cải cách xác định những thay đổi quan trọng trong hệ thống báo cáo tài chính kế toán, những thay đổi liên quan đến việc giới thiệu kế toán chuyển từ cơ sở liên sang cơ sở dồn tích và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

Tại Việt Nam, việc triển khai thực hiện báo cáo tài chính công hợp nhất sẽ giúp tăng cường niềm tin và bảo vệ quyền lợi hợp pháp của các nhà đầu tư, chủ nợ và công chúng. Do Chuẩn mực kế toán yêu cầu báo cáo tài chính của các đơn vị phải được trình bày cho mục đích chung một cách trung thực, hợp lý và minh bạch. Vì vậy, việc hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về kế toán giúp gia tăng niềm tin cho các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính đặc biệt trong thời điểm năm 2018 lần đầu tiên các đơn vị trong lĩnh vực công phải lập đủ bộ báo cáo tài chính như đối với các doanh nghiệp bên cạnh hệ thống báo cáo quyết toán, bảo vệ quyền lợi hợp pháp của Nhà nước và công chúng.

Đồng thời, CFS cũng sẽ khắc phục những hạn chế của pháp luật hiện hành về kế toán. Hiện nay do tuân thủ cơ chế tài chính theo từng thời kỳ nên tồn tại rất nhiều điểm chưa hợp lý trong các quy định của pháp

luật về kế toán, có nhiều quy định chưa phù hợp với thông lệ quốc tế. Vì vậy, việc triển khai thực hiện báo cáo tài chính công hợp nhất cũng sẽ khắc phục được những hạn chế trong quy định của pháp luật kế toán hiện hành, thu hẹp khoảng cách giữa luật kế toán Việt Nam với quy định chung của thế giới, tạo điều kiện để đưa Việt Nam tiếp cận với thông lệ quốc tế.

Tài liệu tham khảo

- Barton, A., 1999. Public and private sector accounting — the non-identical twins, *Australian Accounting Review* 12(3), p. 22-31.
- Bergmann, A., Bietenhader, D., 2008. "Practices and opinions on consolidated financial reporting in Swiss cities", *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*. Siena, Italy.
- Grossi, G., 2008. "The Future Outlook For Consolidated Financial Reporting In Italian Local Governments: The First Experiences In The Tuscany Region", *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*. Siena, Italy.
- Johnsen, A. and Lapsley, I. (2005), *Reinventing public sector accounting*. Financial Accountability & Management, 21, 3, 259-262.
- Stalebrink, O. J., Sacco, J. F., 2006. Public sector investment failures: Theoretical contributions from new institutional and Austrian economic theory, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 18 (3), p. 351-375.
- Tagesson, T., 2008. "Whole of government accounting — arguments for proportional consolidation", *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*. Siena, Italy.
- Walker, R. G., 2009. Public Sector Consolidated Statements—an Assessment, *Abacus* 45(2), p. 171-220.
- Wise, V., 2010. Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting, *International Review of Business Research Papers* 6(5), p. 82-97.