



# VẬN DỤNG NGUYÊN TẮC TRÁCH NHIỆM GIẢI TRÌNH TRONG ĐỊNH HƯỚNG SỬA ĐỔI MÔ HÌNH KẾ TOÁN CÔNG Ở VIỆT NAM

LÊ THÙY NGỌC SANG

*Trách nhiệm giải trình trong khu vực công là một khái niệm không mới, được sử dụng phổ biến trong các diễn ngôn chính trị, quản trị công, kế toán và tài chính nhưng nhận thức và hiểu đúng bản chất trách nhiệm giải trình như thế nào còn là vấn đề tranh cãi nhất là trong lĩnh vực kế toán. Nghiên cứu này phân tích và thảo luận các quan điểm khác nhau về trách nhiệm giải trình của kế toán khu vực công để từ đó rút ra nguyên tắc vận dụng trong việc định hướng xây dựng kế toán khu vực công tại các quốc gia đang phát triển như Việt Nam.*

*Từ khoá: Trách nhiệm giải trình, kế toán công, trách nhiệm, kế toán dồn tích*

## APPLYING THE PRINCIPLE OF ACCOUNTABILITY WHEN REFORMING THE PUBLIC ACCOUNTING MODEL IN VIETNAM

Le Thuy Ngoc Sang

*Accountability in the public sector is not a new concept, it is commonly used in political discourses, public administration, accounting, and finance. However, recognizing and properly understanding the nature of accountability is still a matter of controversy in the field of accounting. This study analyzes and discusses different perspectives on the accountability of public sector accountants to figure out principles guiding the construction of public sector accounting in developing countries such as Vietnam.*

*Keywords: Accountability, public accounting, responsibility, accrual accounting*

Ngày nhận bài: 16/5/2022

Ngày hoàn thiện biên tập: 2/6/2022

Ngày duyệt đăng: 9/6/2022

## Trách nhiệm giải trình trong khu vực công

Theo Mulgan (2000), trong khu vực công, trách nhiệm giải trình có thể phân thành 4 dạng chính sau: (i) Trách nhiệm giải trình của cán bộ, công chức nhà nước với công chúng trong việc thực thi công vụ; (ii) Trách nhiệm giải trình với ý nghĩa là kiểm

soát các hoạt động của chính phủ; (iii) Trách nhiệm giải trình của chính phủ trong việc đáp ứng nhu cầu và mong muốn của người dân; (iv) Trách nhiệm giải trình tồn tại dưới hình thức đối thoại (quyền được phát biểu ý kiến và chất vấn của người dân đối với chính phủ và các cơ quan công quyền). Tuy nhiên, sau khi xảy ra hàng loạt sự kiện liên quan tới lĩnh vực quản lý công như khủng hoảng nợ công giữa những năm 1970-1980; quy mô ngân sách gia tăng nhanh chóng; cách mạng công nghệ; tự do hóa kinh tế đã tác động làm thay đổi quan điểm của công chúng trong việc đòi hỏi phải có những báo cáo, đánh giá việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực công và cuối cùng là kỳ vọng cao hơn liên quan tới chất lượng dịch vụ công (Shand & Anand, 1996). Theo đó trách nhiệm giải trình cũng thay đổi chuyển hướng giải trình kết quả đạt được và được phân thành hai dạng chính (i) trách nhiệm chính trị và (ii) trách nhiệm quản lý.

Theo Caiden (1998, p.25), bản chất của trách nhiệm giải trình trong khu vực công nhằm để “trả lời về trách nhiệm của mình, báo cáo, giải thích, cung cấp lý do, đưa ra ý kiến phản hồi, đảm trách nghĩa vụ và để khắc phục”. Quy trình giải trình trách nhiệm bao gồm bốn bước (i) Xác định tiêu chuẩn hành vi đối với người có quyền hạn và nghĩa vụ; (ii) Kiểm tra việc thực hiện các tiêu chuẩn đó; (iii) Xác định trách nhiệm và nguyên nhân; (iv) Đưa ra các biện pháp trừng phạt nếu không hoàn thành trách nhiệm. Mặc dù, thiết lập được cơ chế giải trình trách nhiệm đầy đủ thậm chí được đảm bảo bằng pháp luật nhưng thông tin không hoàn hảo luôn cản trở mối quan hệ trách nhiệm giải trình (Stiglitz, 1987).



Có khá nhiều định nghĩa khác nhau về trách nhiệm giải trình trong khu vực công. Tuy nhiên, phần lớn đều đồng thuận rằng, nội hàm trách nhiệm giải trình rộng và phức tạp hơn khu vực tư và cũng thay đổi theo thời gian. Bởi vì, Sinclair (1995) đã mô tả trách nhiệm giải trình trong khu vực công là hướng tới công chúng, các nhóm và cá nhân có lợi ích liên quan và việc trả lời các câu hỏi về hoạt động của các tổ chức công có đảm bảo các nguồn lực công được sử dụng đúng mục đích, tiết kiệm và hiệu quả. Tuy nhiên, khó khăn nhất là làm thế nào hài hòa lợi ích và sự bận tâm của các nhóm xã hội khác nhau.

### **Chức năng giải trình của kế toán khu vực công**

Theo Nweze (2013), kế toán khu vực công (kế toán công) được định nghĩa là việc ghi chép, thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin về tình hình hoạt động tài chính của tổ chức công. Nó phản ánh tất cả các cấp độ giao dịch liên quan đến việc ghi nhận tình hình biến động ngân sách, tài sản và tài chính công. Mục tiêu của kế toán công nhằm cung cấp thông tin tài chính hữu ích, có hệ thống cho các bên liên quan như chính phủ, quốc hội, cơ quan tư pháp cho mục đích quản lý (kiểm soát, quyết định) và trách nhiệm giải trình (Barton, 2005). Trên quan điểm của người sử dụng, một số nghiên cứu thực nghiệm chỉ ra rằng chức năng chính của kế toán công là cung cấp thông tin cho mục đích giải trình trách nhiệm, trong khi chức năng cung cấp thông tin cho việc ra quyết định là thứ yếu. Tuy nhiên, việc áp dụng hệ thống kế toán dựa trên cơ sở tiền mặt và có quá ít thông tin được cung cấp cho công chúng dẫn tới không xác định rõ được trách nhiệm và hậu quả là trách nhiệm giải trình không được thực thi theo đúng ý nghĩa vốn có. Trong hai hình thức kế toán công được áp dụng phổ biến hiện nay trên thế giới là kế toán tiền mặt và kế toán dồn tích, nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã chứng tỏ trách nhiệm giải trình do kế toán dồn tích mang lại trong khu vực công hiệu quả và hữu hiệu hơn so với kế toán tiền mặt do:

- Hệ thống thông tin kế toán dựa trên cơ sở tiền mặt không đủ hữu ích cho người sử dụng đưa ra các quyết định liên quan đến việc ghi nhận nguyên giá và chi phí khấu hao tài sản công, chi phí cung cấp dịch vụ công, thông tin về thành quả hoạt động của một tổ chức.

- Báo cáo ngân sách dựa trên cơ sở kế toán tiền mặt tập trung vào đầu vào chứ không phải đầu ra, khi quy mô chi tiêu chính phủ ngày càng tăng, kế toán dựa trên cơ sở tiền mặt không thể xác định được toàn bộ chi phí cung cấp dịch vụ công, do đó, không thể dự báo được hiệu quả trong việc sử dụng nguồn

lực. Điều này thúc đẩy việc áp dụng kế toán dồn tích để sử dụng trong khu vực công như một phương tiện mà các cơ quan sẽ cải thiện trách nhiệm giải trình và quản lý tài chính của họ hiệu quả hơn (Guthrie, 1998).

- Áp dụng cơ sở kế toán dồn tích giúp tăng tính minh bạch thông tin trong các báo cáo tài chính. Điều này thúc đẩy tăng khả năng Ngân hàng Thế giới và tổ chức tín dụng khác cho vay vốn, tăng khả năng thu hút và hấp thụ vốn đầu tư nước ngoài bởi vì các tổ chức và cá nhân này biết được dòng vốn đang luân chuyển đi đâu và được quản lý, sử dụng như thế nào. Hơn nữa, phần lớn các nước đang phát triển và đã phát triển đã áp dụng đầy đủ hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) hoặc đang trong quá trình thực hiện để theo kịp kế toán quốc tế với Vương quốc Anh và Malaysia là những nước thành công.

### **Vận dụng nguyên tắc trách nhiệm giải trình trong định hướng sửa đổi mô hình kế toán công ở Việt Nam**

Từ quan điểm và nhận thức khác nhau về trách nhiệm và trách nhiệm giải trình trong khu vực công nói chung và những hạn chế đối với kế toán công ở các nước đang phát triển như Việt Nam có thể rút ra nguyên tắc căn bản nhất trong định hướng xây dựng kế toán công với chức năng chính là trách nhiệm giải trình:

#### ***Nguyên tắc trách nhiệm giải trình kế toán công***

Tổ chức công nên cung cấp lý do và giải thích cho công chúng về kết quả hoạt động của mình, đồng thời sẵn sàng tiếp thu ý kiến đánh giá của công chúng. Theo đó, báo cáo tài chính trong khu vực công phải chứa đựng cả những thông tin chung mà công chúng quan tâm ngay cả khi không có quy định phải công bố (công bố thông tin tự nguyện) và làm cơ sở để đánh giá thành quả đạt được từ bên được giải trình và kết quả là bên chịu trách nhiệm giải trình sẽ được khen thưởng hoặc bị trừng phạt (trách nhiệm giải trình). Vì vậy, kế toán công cần được xây dựng hướng tới đáp ứng tốt nhất yêu cầu của công chúng về quyền tiếp cận và nhận được thông tin, đánh giá và cho ý kiến về việc quản lý, sử dụng nguồn lực công tiết kiệm, hữu hiệu và hiệu quả. Ngoài việc bổ sung thông tin tài chính trong các báo cáo tài chính công thì cũng cần phải chuyển đổi dần sang áp dụng chủ yếu kế toán dồn tích thay vì chủ yếu áp dụng kế toán tiền mặt nhằm cung cấp cơ sở cho việc phân tích và đánh giá. Nghĩa là thông tin kế toán công cung cấp ngoài việc đảm bảo tin cậy, thích hợp, nhất quán, được lập trên cơ sở tiêu





chuẩn là các khuôn khổ pháp lý chung.

### **Vận dụng vào sửa đổi, ban hành và áp dụng mô hình kế toán khu vực công**

Một là, ưu tiên chuyển đổi dần sang kế toán dồn tích để nâng cao trách nhiệm giải trình.

Trong khu vực công, trách nhiệm giải trình là một bộ phận không thể tách rời khỏi quản trị công, bởi việc chi tiêu ngân sách cho đầu tư hoặc thường xuyên đôi khi không thể lượng hóa được kết quả rõ ràng về mặt kinh tế, do tính chất phức tạp của các hoạt động. Vì vậy, đòi hỏi phải có kênh giám sát tăng cường trách nhiệm giải trình. Kế toán dồn tích là một công cụ theo đó trách nhiệm giải trình được cải thiện vì nó đảm bảo thông tin chính xác, đáng tin cậy và kịp thời hơn và cho phép các báo cáo và tuyên bố của chính phủ trung thực và công bằng, khó bị thao túng (Hassan, 2013). IPSAS khuyến khích việc thực hiện phương pháp này vì báo cáo tài chính sẽ minh bạch, khách quan hơn, tạo cơ hội nhiều hơn cho việc kiểm chứng và vì vậy tác động tới hiệu quả điều hành của chính phủ.

Hai là, tăng cường công bố các thông tin cho mục đích giải trình.

Nền tảng của trách nhiệm giải trình tài chính là thông tin tài chính được tạo ra thông qua báo cáo tài chính khu vực công (Miah, 1991). Sự hài lòng về chức năng giải trình tài chính của các tổ chức khu vực công chỉ có thể đạt được đầy đủ và hiệu quả nếu trọng tâm của sự chú ý hướng đến số lượng cũng như chất lượng của thông tin được phổ biến cho người sử dụng (Miah, 1991). Đó là lý do mà có nhiều lời kêu gọi từ giới nghiên cứu và hành nghề yêu cầu cải cách kế toán theo hướng mở rộng số lượng và tần suất thông tin cần cung cấp cho các bên liên quan, chẳng hạn thông tin phi tài chính. Hạn định như thế nào cần phải có những nghiên cứu tiếp theo để đo lường và đánh giá nhưng nhất thiết kế toán cũng phải cải cách theo hướng tăng cường công bố các thông tin phi tài chính một cách chủ động, đảm bảo tin cậy, thích hợp và nhất quán sao cho người đọc có thể hiểu và đưa ra được các đánh giá của mình.

Ba là, xây dựng khung trách nhiệm giải trình phù hợp đối với kế toán công.

Các tổ chức phải chịu trách nhiệm về các quyết định và hành động của mình. Trách nhiệm giải trình không chỉ là một yêu cầu cung cấp câu trả lời cho công chúng, mà nó bao gồm "trách nhiệm quản lý và sử dụng các nguồn lực công". Tuy nhiên, chịu trách nhiệm không có nghĩa là những người có trách nhiệm phải trả lời mọi câu hỏi (Lucas, 1993). Do đó, để nâng cao trách nhiệm giải trình, các tổ chức nên

làm rõ quyền hạn và trách nhiệm của họ, bao gồm cả quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của nhân viên, để giúp công chúng hiểu rõ nhiệm vụ và hành động của họ. Các báo cáo tài chính là công cụ quan trọng đảm bảo trách nhiệm giải trình. Đây là lời giải thích hoặc biện minh cho "những gì đã được lên kế hoạch" và các kế hoạch trong tương lai liên quan đến một hệ thống trách nhiệm giải trình.

### **Kết luận**

Trách nhiệm giải trình được sử dụng khá phổ biến nhưng hiểu như thế nào cho đúng vẫn còn là vấn đề gây tranh cãi từ nhận thức đến sử dụng trong các diễn ngôn chính trị, hành chính công và nhất là trong lĩnh vực kế toán. Với hai chức năng cơ bản là cung cấp thông tin cho việc ra quyết định và trách nhiệm giải trình, kế toán công thiên về trách nhiệm giải trình nhằm đáp ứng yêu cầu của công chúng. Vì vậy, hiểu đúng "trách nhiệm giải trình" là gì thông qua so sánh với "trách nhiệm" là yêu cầu cần thiết để từ đó định hướng chuyển đổi kế toán công tại mỗi quốc gia sang áp dụng kế toán dồn tích, mở rộng số lượng và nâng cao chất lượng thông tin công bố trên báo cáo tài chính khu vực công. Chỉ có như vậy việc quản lý, sử dụng nguồn lực công mới thực sự tiết kiệm, hữu hiệu và hiệu quả và đáp ứng kỳ vọng của công chúng, nâng cao hiệu lực và hiệu quả quản lý nhà nước. Theo đó, mỗi tổ chức công cần đưa ra các quy định, tuyên bố về chức năng, trách nhiệm, chiến lược tổ chức và quy tắc ứng xử, trong đó mô tả trách nhiệm và hành động như một khuôn khổ để nhân viên của họ tuân theo.

### **Tài liệu tham khảo:**

1. Barton, A.D. (2005), *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: A note. Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3): 434-440;
2. Bovens, M. (2007), *Analysing and assessing accountability. A conceptual framework. European Law Journal*, 13(4): 447-468;
3. Caiden, N. (1998), *Public service professionalism for performance measurement and evaluation. Public Budgeting and Finance*, 18(2):35-52;
4. Guthrie, J (1998), 'Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality?' *Financial Accountability and Management*, vol. 14, no. 1, pp. 1-19;
5. Hassan, M. M. (2013), *Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians. The Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*, 26 - 28 July 2013 2013 Kobe, Japan.

### **Thông tin tác giả:**

ThS. Lê Thủy Ngọc Sang, Trường Đại học Công nghiệp TP. Hồ Chí Minh  
Email: lethuyngocsang@iuh.edu.vn