

Kế toán dựa trên cơ sở dồn tích trong lĩnh vực công TẠI MỘT SỐ QUỐC GIA TRÊN THẾ GIỚI

 Đoàn Thị Thu Thủy*

Nhận: 28/02/2022

Biên tập: 01/03/2022

Duyệt đăng: 14/03/2022

Tóm tắt

Việc áp dụng kế toán dựa trên cơ sở dồn tích (CSDT) trong khu vực công (KVC) được coi là một giải pháp để quản lý tài chính tốt hơn và dần tiến tới một hệ thống quản lý tài chính KVC được chuẩn hóa quốc tế. Hiện tại, trên thế giới có hơn 70 quốc gia và nền kinh tế áp dụng CSDT, mặc dù đã mang lại những kết quả rất hữu ích và một số ảnh hưởng sâu sắc đến hoạt động kế toán của KVC, nhưng số lượng bài viết cũng như những nghiên cứu chuyên sâu về kế toán dựa trên CSDT trong KVC so với những chủ đề nghiên cứu khác vẫn chưa nhiều. Trên cơ sở này, tác giả tiến hành khảo lược các bài viết cũng như các nghiên cứu thực nghiệm trên thế giới về những động lực, để tiến hành chuyển đổi sang CSDT của Chính phủ các nước, lợi ích của kế toán dựa trên CSDT trong KVC (PSAA) và những bài học kinh nghiệm về việc triển khai PSAA của một số quốc gia trên thế giới.

Từ khóa: kế toán dựa trên CSDT; kế toán công; KVC.

Abstract

The application of public sector accrual accounting is considered as a solution to cope with the pressure of public accounting reform, better financial management and gradually movement towards a public sector financial management system internationally standardized. Currently, there are more than 70 countries and economies in the world applying the accrual basis. Although it has yielded very useful results and some profound effects on public sector accounting, the number of articles as well as in-depth studies on accrual-based accounting in public sector compared to other research topics is not still paid much attention.

Therefore, the author conducts a review of articles as well as empirical studies in the world on the motivations for making the transition to the accrual basis of the governments of different countries, the benefits of public sector accrual accounting (PSAA), and lessons learned from the implementation of PSAA in some countries around the world.

Keywords: Accrual Basis Accounting; Public Accounting; Public Sector.

1. Tổng quan về PSAA

Các chuyên gia kế toán đã thừa nhận, về cơ bản có hai cơ sở kế toán trong KVC là cơ sở tiền và CSDT (IPSAS, 2014 và Deloitte, 2020):

Cơ sở tiền: mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí được kế toán ghi nhận khi và chỉ khi đơn vị kế toán thu hoặc chi tiền, đối với các giao dịch liên quan.

CSDT: mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào

thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền.

Trước đây, kế toán dựa trên cơ sở tiền được coi là phù hợp với nhu cầu của các chính phủ trong cuộc Cách mạng Công nghiệp lần thứ nhất, các cuộc chiến tranh Napoleon, thời đại Đế chế, hai cuộc Thế chiến... Tuy nhiên, trong một phần tư cuối của thế kỷ 20, kế toán dựa trên cơ sở tiền được coi là không đủ để đáp ứng nhu cầu của các chính phủ hiện đại, dẫn đến sự ra đời của PSAA (Zubir Azhar và cộng sự, 2021).

Guthrie đã đề cập đến khái niệm PSAA, trong bài nghiên cứu năm

1998, bao gồm: báo cáo tài chính (BCTC) dồn tích (AFR); hệ thống quản lý dồn tích (AMS); toàn bộ báo cáo của chính phủ (WGR); và lập ngân sách dựa trên CSDT (AB).

BCTC dồn tích (AFR): đề cập đến việc lập BCTC hàng năm dựa trên thông tin dồn tích. Các BCTC dựa trên CSDT bao gồm nhiều thông tin toàn diện hơn thông tin được thu thập bằng hệ thống kế toán dựa trên cơ sở tiền truyền thống. Ví dụ, BCTC dựa trên dồn tích bao gồm: báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (operating statement); báo cáo chương trình hoạt động (program statement); báo cáo tài sản và nợ

*Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh

phải trả (a statement of assets and liabilities); báo cáo dòng tiền (a statement of cash flows); một bản sao kê các giao dịch của các quỹ (a statement of transactions by funds); bản thuyết minh BCTC (additional accounting notes); bản công bố thông tin của giám đốc điều hành và kiểm toán viên (disclosures and certificates of the chief executive and the auditor-general).

Hệ thống quản lý dồn tích (AMS): liên quan đến hệ thống thông tin nội bộ cần thiết để tạo ra và ghi nhận thông tin về doanh thu, chi phí, tài sản và trách nhiệm pháp lý.

Toàn bộ báo cáo của chính phủ (WGR): liên quan đến quan điểm về vai trò tài chính tổng thể của chính phủ của một khu vực cụ thể và được chuẩn bị thông qua việc hợp nhất các BCTC và các giao dịch của tất cả các đơn vị được kiểm soát bởi chính phủ của cơ quan có thẩm quyền. Ở Úc, chẳng hạn, toàn bộ báo cáo của chính phủ do Bang NSW thực hiện hàng năm kể từ năm 1992 và được thực hiện bởi Chính phủ Liên bang vào năm 1994/95.

Lập ngân sách dồn tích (AB): theo truyền thống các cơ quan chính phủ đã chuẩn bị ngân sách và tìm kiếm các khoản trích lập trên cơ sở tiền. Những công việc này bây giờ sẽ chuyển sang CSĐT, nghĩa là bao gồm các chi phí như khấu hao hoặc các quyền lợi của nhân viên tích lũy trong ngân sách hàng năm. Điều này sẽ dẫn đến việc chú trọng vào tài nguyên phân bổ trên CSĐT và không dựa trên việc phân bổ ngân sách của quốc hội.

2. Những động lực của PSAA

Mặc dù việc các cấp chính quyền khác nhau ở mỗi quốc gia thông qua PSAA là do hoàn cảnh riêng biệt của quốc gia đó thúc đẩy, nhưng trong bài

nghiên cứu (Zubir Azhar và cộng sự, 2021) đã xác định được ba yếu tố chính có tác động riêng lẻ hoặc kết hợp với nhau đến việc cải cách kế toán công đó là: khủng hoảng, tác nhân cưỡng chế và sự thay đổi.

2.1. Cuộc khủng hoảng

Ở nhiều khu vực, động lực cải cách kế toán KVC được thúc đẩy bởi một số hình thức khủng hoảng. Ví dụ, trong những năm 1970 và những năm 1980, các nước Anglophone như Úc, New Zealand và Anh đã trải qua tốc độ tăng trưởng kinh tế chậm chạp, nợ chính phủ gia tăng và do đó mức thuế cao hơn. Những điều này dẫn đến khủng hoảng niềm tin vào chính phủ và lo ngại về tính bền vững tài chính dài hạn của KVC (Buhr, 2012). Để đối phó với sự bất mãn ngày càng tăng của cử tri ở các quốc gia này, các chính trị gia đã thể hiện rất rõ việc ủng hộ sự thận trọng, minh bạch, trách nhiệm giải trình và quản lý tốt hơn tài chính công. Điều này dẫn đến sự xuất hiện của quản lý công mới (NPM) ở Anh, trong những năm 1980, với trọng tâm là cách thức cải thiện việc lập kế hoạch, khả năng kiểm soát, trách nhiệm giải trình và minh bạch (Connolly và Hyndman, 2006). Tương tự, ở Thụy Điển, quốc gia đã áp dụng PSAA đồng thời với New Zealand (Christensen, 2007) cải cách kế toán KVC bị ảnh hưởng bởi cuộc khủng hoảng tài chính nghiêm trọng và nhu cầu cải cách hệ thống hoạt động của chính phủ (Falkman và Tagersson, 2008).

Cuộc khủng hoảng tài chính toàn cầu và cuộc khủng hoảng nợ có chủ quyền khiến mức nợ chính phủ cao và tạo ra thâm hụt lòng tin trong công chúng, thúc đẩy việc thực hiện PSAA ở một số quốc gia châu Âu (Brusca và Martinez, 2016). Tương tự, một số

quốc gia châu Á buộc phải giới thiệu PSAA do hậu quả của cuộc khủng hoảng tài chính châu Á, năm 1997. Những nước này bao gồm Thái Lan (Nakmahachalasint và Narktabee, 2019) và Indonesia, quốc gia có thêm động lực là sự sụp đổ của chế độ Suharto (Harun và các cộng sự, 2015). Sri Lanka đã triển khai PSAA sau cuộc khủng hoảng tài chính và các vụ bê bối tài chính (Lokuwaduge và Silva, 2020). Trong khi ở Malaysia, động lực hướng tới PSAA tăng cường trong một vụ bê bối tham nhũng lớn vào những năm 2010 (Ferry và cộng sự, 2018).

2.2. Sự cưỡng chế

Một số nghiên cứu đã xem xét ảnh hưởng của việc cưỡng chế dẫn đến việc áp dụng PSAA như thế nào. Ở đây, chúng ta sẽ phân biệt giữa cưỡng chế bên ngoài và bên trong: cưỡng chế bên ngoài đề cập đến ảnh hưởng cưỡng chế của các tổ chức quốc tế lên Chính phủ; trong khi cưỡng chế bên trong liên quan đến ảnh hưởng cưỡng chế của chính quyền trung ương, đối với các cấp chính quyền thấp hơn.

Thứ nhất, cưỡng chế bên ngoài thường liên quan đến khủng hoảng tài chính, vì các nước đang phát triển phụ thuộc vào các khoản vay, gói cứu trợ và viện trợ tài chính từ các tổ chức quốc tế như ngân hàng thế giới hoặc quỹ tiền tệ quốc tế, đôi khi bị ép buộc trực tiếp hoặc gián tiếp áp dụng PSAA và IPSAS, mặc dù không được chuẩn bị trước và thường miễn cưỡng thực hiện một quá trình chuyển đổi như vậy (Adhikari và các cộng sự, 2013). Một tình trạng tương tự đã được quan sát thấy ở các thuộc địa cũ của các cường quốc phương Tây (Lassou và cộng sự, 2019) dẫn đến cáo buộc tân thuộc địa hóa. Thay đổi đẳng cấp cưỡng chế thể hiện rõ ở các

quốc gia nhỏ như Malta, quốc gia buộc phải áp dụng IPSAS mặc dù có kế hoạch triển khai hệ thống PSAA của riêng mình (Jones và Caruana, 2016) cũng như Cape Verde (Brito và Jorge, 2021). Ngay cả đối với các quốc gia không phụ thuộc vào tài chính hỗ trợ, đã có áp lực thể chế nhỏ từ các tổ chức như tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD) để tham gia vào nhóm PSAA (Adhikari và Gårseth - Nesbakk, 2016).

Thứ hai, đối với cường chế bên trong, công cụ chính được các chính quyền trung ương sử dụng trong việc thể chế hóa việc áp dụng PSAA ở các cấp chính quyền thấp hơn là thông qua luật và các chuẩn mực kế toán yêu cầu lập BCTC dựa trên dồn tích, để nhận được tài trợ. Điều này thể hiện rõ ràng ở Nhật Bản, nơi chính quyền trung ương đã thành công trong việc áp đặt phiên bản PSAA của mình lên các chính quyền địa phương gặp khó khăn về tài chính (do quản lý yếu kém và các vụ bê bối tài chính) và nhận được tài trợ từ chính phủ (Kobayashi và cộng sự, 2016).

2.3. Tác nhân thay đổi

Ngoài khung hoàng và cưỡng chế, một số nghiên cứu chứng minh các tác nhân thay đổi ảnh hưởng như thế nào đến việc áp dụng PSAA. Các cơ quan chính quyền thay đổi hoạt động bằng cách giải quyết vấn đề kế toán dựa trên cơ sở tiền và ủng hộ kế toán dựa trên CSDT, để cải thiện hiệu quả quản lý tài chính của các chính phủ (Christensen và cộng sự, 2019). Các nghiên cứu cho thấy rằng, các tác nhân thay đổi này đã thuyết phục các chính phủ áp dụng PSAA hoặc đóng một vai trò tích cực, trong việc triển khai PSAA.

Do nhận thức về chuyên môn, các chuyên gia tư vấn khu vực tư nhân,

thường là từ các công ty kế toán lớn, đã trở thành một tác nhân trong việc thông qua PSAA đến mức có thể khẳng định rằng: “Cho đến nay, chưa có tài liệu nào cho thấy các cơ quan có thẩm quyền hướng tới kế toán dựa trên CSDT mà không có sự hỗ trợ của các nhà tư vấn” (Christensen, 2003&2005). Tại Úc, một số nghiên cứu đã xem xét vai trò quan trọng của các nhà tư vấn trong việc ảnh hưởng đến quyết định áp dụng PSAA (Christensen, 2002&2005; Christensen và Parker, 2010). Mặc dù các nhà tư vấn này thiếu kinh nghiệm trước đây về PSAA nhưng họ đã khởi xướng việc thay đổi, bằng cách khẳng định kế toán dựa trên cơ sở tiền là không phù hợp với Nhà nước hiện đại và bằng cách sử dụng hình ảnh về hệ thống kế toán KVC lý tưởng, để thuyết phục các nhà ra quyết định thực hiện thay đổi (Christensen, 2005). Ảnh hưởng của các nhà tư vấn là rất rõ ràng ngay cả trong các nghiên cứu kiểm định tác động của việc áp dụng PSAA, các nhà tư vấn đã được chọn để khảo sát (Christiaens và cộng sự, 2010; Christiaens và cộng sự, 2015) mặc dù họ không phải là người lập hoặc người sử dụng BCTC dựa trên dồn tích.

Ngoài ra, các tác nhân thay đổi còn bao gồm những người đứng đầu của KVC và các cơ quan chuyên môn (Christensen và cộng sự, 2019). Ví dụ, ở Úc, các đơn vị kế toán trong Kho bạc và Bộ Tài chính đã đi đầu trong việc thiết lập chương trình nghị sự về PSAA vào những năm 1980 (Ryan, 1998) và những người có thẩm quyền trong KVC cũng đóng một vai trò tương tự đối với sự phổ biến của PSAA ở Sri Lanka, mặc dù vẫn còn một số hạn chế (Dissanayake và cộng sự, 2019). Hiệp hội Kế toán Chính phủ Hàn Quốc (KAGA) đã là một

yếu tố quan trọng, trong việc thông qua PSAA ở Hàn Quốc (Ahn và Jacobs, 2019) trong khi áp lực quy phạm từ hội nghề nghiệp kế toán đã góp phần vào việc áp dụng kế toán dựa trên CSDT ở Canada (Pollanen và Louiselle-Lapointe, 2012).

3. Lợi ích của việc áp dụng PSAA

Mặc dù, lợi ích của việc áp dụng PSAA vẫn chưa được kiểm định rõ ràng bằng các bằng chứng thực nghiệm nhưng thông qua định nghĩa và giải thích các khái niệm BCTC như “tài sản” và “kế toán dựa trên CSDT” được nêu rõ trong khuôn khổ khái niệm. Có thể nhận thấy, mối liên hệ giữa các BCTC dựa trên CSDT, nâng cao trách nhiệm giải trình và phân bổ nguồn lực (Potter, 1999). Tại New Zealand, tuyên bố về nguyên tắc BCTC được khuyến nghị thay thế các thuật ngữ “nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng” bằng thuật ngữ “nhà tài trợ và hỗ trợ tài chính” với tư cách là người sử dụng chính của các tổ chức công ích (Ellwood và Newbury, 2006). Bằng cách áp dụng các phương pháp như vậy, các Chính phủ đã thành công trong việc coi PSAA như một vị cứu tinh tiềm năng cho việc quản lý yếu kém và gian dối. Ngoài ra, lợi ích này còn được hỗ trợ hơn nữa bởi các động thái đến từ các tổ chức kế toán quốc tế khi xem PSAA được coi là một bước tiến không thể thay đổi và hợp lý, trong việc tăng cường quản lý tài chính công thận trọng và lành mạnh.

Trong một số nghiên cứu, các nhận định về lợi ích của PSAA thường chủ yếu dựa trên những nghiên cứu về lý thuyết (Christensen, 2007). Theo đó, PSAA có tính ưu việt hơn so với kế toán dựa trên cơ sở tiền, khả năng tăng cường tính minh bạch và cho phép các tổ chức xác định đầy

đủ chi phí hoạt động, từ đó dẫn đến việc ra quyết định cao hơn, cải thiện trách nhiệm giải trình và công bằng giữa các thể hệ tốt hơn (Potter, 1999; Carlin, 2005; Christensen, 2007).

Kế toán dựa trên cơ sở tiền được cho là cổ vũ cho chủ nghĩa chính trị ngắn hạn và ra quyết định thiên lệch, dẫn đến việc lập kế hoạch dưới mức tối ưu, bán tài sản cơ hội và bảo trì tài sản bị bỏ qua (Eulner và Waldbauer, 2018).

4. Những thách thức khi triển khai PSAA

Mặc dù tồn tại những tiên lượng lạc quan của các chính trị gia và các chuyên gia tư vấn, quá trình thực hiện PSAA vẫn gặp nhiều khó khăn và thường bị trì hoãn. Sự chậm trễ đáng chú ý trong quá trình chuyển đổi từ cơ sở tiền đến CSĐT của các cấp chính quyền khác nhau trên toàn thế giới là do sự kết hợp của các yếu tố như nguồn lực, chính trị, văn hóa, nhu cầu và các yếu tố kỹ thuật, cụ thể:

Đầu tiên, các yếu tố nguồn lực bao gồm nguồn nhân lực đầy đủ với kiến thức và kỹ năng cần thiết (Adam và cộng sự, 2020) và một khuôn khổ rõ ràng để thực hiện kế toán dựa trên CSĐT, trong một thời hạn cụ thể (Bruno và Lapsley, 2018). Rõ ràng là, việc thiếu vốn nhân lực, các kế toán viên được đào tạo cụ thể với chuyên môn, kỹ năng và kỹ thuật trong việc thực hiện cải cách đã hạn chế hoặc trì hoãn việc thực hiện kế toán dựa trên CSĐT, ở một số quốc gia (Gigli và Mariani, 2018). Hơn nữa, chi phí chuyển đổi sang PSAA là đáng kể (Lassou và cộng sự, 2019) mặc dù số tiền chính xác chưa được các chính phủ công bố.

Hai là, các yếu tố chính trị bao gồm việc ban hành cơ quan lập pháp thúc đẩy kế toán dựa trên CSĐT. Ý

chí chính trị mạnh mẽ là yếu tố quan trọng để chỉ đạo các cải cách hoàn thành tốt đẹp. Mặc dù có ý chí chính trị mạnh mẽ ở New Zealand, Vương quốc Anh và Úc (Hyndman và Connolly, 2011) ở các quốc gia khác, sự nhiệt tình ban đầu của các chính trị gia dần suy yếu, dẫn đến việc triển khai chậm trễ (Polzer và cộng sự, 2019). Hơn nữa, lo ngại về việc mất chủ quyền là rào cản đối với việc áp dụng IPSAS (Brusca và Martinez, 2016) mặc dù các nghiên cứu không chỉ ra rằng, đây là vấn đề của việc áp dụng PSAA.

Ba là, các yếu tố văn hóa cũng có thể cản trở các cải cách kế toán dựa trên CSĐT (Polzer và Reichard, 2019). Trong các nền văn hóa, nơi mà kế toán dựa trên cơ sở tiền đã được sử dụng lâu đời và các công chức thiếu sự sẵn sàng đón nhận sự thay đổi, các cải cách sẽ bị trì hoãn hoặc thậm chí bị dừng lại. Tuy nhiên, thông qua giáo dục và động lực, sự phản kháng của văn hóa đối với sự thay đổi có thể được khắc phục hoặc giảm thiểu (Becker và cộng sự, 2014).

Bốn là, có thể thấy rằng, ở một số quốc gia, sự kết hợp của những yếu tố này là hiển nhiên. Ví dụ, trong khi Chính phủ Trung ương Indonesia yêu cầu áp dụng kế toán dựa trên CSĐT ở cấp thành phố. Một nghiên cứu điển hình chỉ ra rằng, họ vẫn kiểm soát nhân sự, quyền ngân sách, thực hành tiêu chuẩn kép, áp dụng khuôn mẫu NPM và có thời hạn không hợp lý. Do các yếu tố văn hóa, các công chức không muốn trình bày bất bình của họ hoặc đưa ra các đề xuất để cải thiện (Harun và cộng sự, 2015). Ở Thái Lan, các rào cản chuyển tiếp khiến việc thực hiện kế toán dựa trên CSĐT chậm tiến độ là thiếu động lực, văn

hóa quản lý quan liêu, thiếu số tay kế toán và không hiểu thông tin kế toán (Nakmahachalasint và Narktabee, 2019). Ở Hy Lạp, cải cách kế toán tại các trường đại học công lập diễn ra chậm chạp, do Bộ Giáo dục không gây áp lực để thực hiện cải cách, nhân viên không nhiệt tình với việc thực hiện CSĐT vì những khó khăn liên quan, bao gồm không có thêm kinh phí cho trang bị cần thiết và nhân lực và thời hạn bất hợp lý (Venieris và Cohen, 2004).

Năm là, cho đến nay, hầu hết các cuộc thảo luận tập trung vào phía cung cấp thông tin kế toán dựa trên CSĐT mà bỏ qua phía cầu, cụ thể là người sử dụng thông tin kế toán dựa trên CSĐT. Nếu các bộ trưởng và quan chức chính phủ thiếu kiến thức và kỹ năng, để hiểu và sử dụng thông tin kế toán dựa trên CSĐT cho việc ra quyết định thì việc thực hiện PSAA sẽ trở thành một bài tập tốn kém vô ích. Một số nghiên cứu liên quan đến chủ đề này cho thấy, mức độ kiến thức hạn chế của một số người dự định sẽ sử dụng thông tin kế toán dựa trên CSĐT này (Pollanen và Loiselle-La-pointe 2012). Ngoài ra, sự thiếu quan tâm của người sử dụng thông tin cũng cản trở việc triển khai PSAA (Harun và cộng sự, 2015). Do đó, việc thiếu nhu cầu về thông tin kế toán dựa trên CSĐT là một yếu tố khác cản trở cho việc cải cách này.

Sáu là, cuối cùng các vấn đề kỹ thuật của việc áp dụng các nguyên tắc kế toán dựa trên CSĐT cũng đặt ra những thách thức, đối với việc áp dụng PSAA. Những thách thức của việc áp dụng các nguyên tắc kế toán dựa trên CSĐT liên quan đến định giá tài sản và định giá nợ phải trả, được xem xét trong một số nghiên cứu thực nghiệm, cụ thể:

Thứ nhất, định giá tài sản: định giá tài sản là một lĩnh vực đầy thách thức liên quan đến việc áp dụng kế toán dựa trên CSDT (Christiaens và cộng sự, 2012). Người ta thấy rằng mặc dù việc định giá tài sản là tương đối đơn giản đối với các tài sản tài chính, nhưng nhìn chung, việc thu thập dữ liệu đối với các tài sản vật chất là khó khăn và tốn kém hơn (Pina và cộng sự, 2009). Theo thực tế, kinh nghiệm của các trường đại học công lập của Úc trong việc định giá các bộ sưu tập thư viện của họ, vốn là các loại tài sản di sản, chứng thực cho những nhận định trên. Trong khi hầu hết các trường đại học coi bộ sưu tập của họ là tài sản, thì việc mua lại được xem là vốn hóa hoặc chi phí và có sự khác biệt đáng kể trong cách khấu hao bộ sưu tập, điều kiện của phương pháp khấu hao và thời gian sử dụng ước tính, thậm chí một số còn chọn phương án không khấu hao chúng (West và Carnegie, 2010).

Thứ hai, định giá trách nhiệm pháp lý: không giống như các quỹ hưu trí của khu vực tư nhân được tài trợ hoàn toàn, các quỹ hưu trí của KVC phần lớn không được cấp vốn hoặc cấp vốn thiếu. Nghĩa vụ lương hưu là trách nhiệm chính của các chính phủ cung cấp lương hưu cho công chức nhưng nhiều biến số trong việc xác định chi phí vẫn chưa được biết và không thể biết được chẳng hạn như tuổi thọ chính xác của từng người tham gia. Do đó, kế toán dựa trên CSDT có thể không nhất quán đối với các quỹ hưu trí công được tài trợ từ lâu (Klumpes, 2001).

5. Ảnh hưởng của PSAA ở một số quốc gia đã áp dụng

Phần này thảo luận về các nghiên cứu, cung cấp bằng chứng thực

nhận về tác động của việc áp dụng PSAA giữa các cấp chính quyền khác nhau, trên toàn thế giới.

5.1. Một số nhận định về lợi ích của PSAA

Một số nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng thực nghiệm về mức độ lợi ích mà PSAA đem lại. Một cuộc khảo sát ở 19 quốc gia thuộc EU và 18 quốc gia thuộc lục địa Mỹ, cho thấy lợi ích của việc áp dụng IPSAS trong số những người được khảo sát là chất lượng BCTC được cải thiện và trách nhiệm giải trình, tính minh bạch, so sánh quốc tế tốt hơn và tạo điều kiện thuận lợi cho việc hợp nhất BCTC (Brusca và Martinez, 2016).

Một lợi ích khác của PSAA là nó tạo điều kiện cho việc ra quyết định được cải thiện. Tuy nhiên, nghiên cứu về khía cạnh này mang lại kết quả khác nhau. Tại Úc, một nghiên cứu ban đầu chỉ phát hiện ra mức độ phù hợp khiêm tốn của AFR, đối với việc ra quyết định nội bộ (Jones và Puglisi, 1997). Một nghiên cứu tiếp theo cho thấy, những người lập và người sử dụng nhận thấy thông tin kế toán dựa trên CSDT là rất hữu ích (Kober và cộng sự, 2010). Trong một cuộc khảo sát khác, các nhà quản lý KVC ở Tây Úc đã báo cáo rằng, kế toán dựa trên CSDT hữu ích hơn trong 16 trên 19 tình huống quyết định so với kế toán dựa trên cơ sở tiền (Andriani và cộng sự, 2010). Tại Nigeria, một cuộc khảo sát chỉ ra rằng, IPSAS có tác động tích cực đáng kể đến chất lượng BCTC và cải thiện việc ra quyết định (Muraina và Dandago, 2020). Ngược lại, theo kết quả khảo sát, sau nhiều thập kỷ thực hiện AFR, chỉ có 45% giám đốc tài chính trong các tổ chức KVC của New Zealand cho biết sử dụng BCTC để ra quyết định và 70% tin rằng chi phí vượt quá lợi ích (Laswad và Red-

mayne, 2015). Tương tự, đối với các nhà quản lý chính quyền địa phương Nhật Bản, mặc dù họ thừa nhận tính hữu ích của kế toán dựa trên CSDT nhưng họ đã không sử dụng nó để ra quyết định. Tuy nhiên, họ cho rằng nó hữu ích cho việc đánh giá hiệu suất (Kobayashi và cộng sự, 2016).

Cuối cùng, mặc dù PSAA được cho là giúp chống tham nhũng (Cuadrado-Ballesteros và cộng sự, 2020) các nghiên cứu đã cho thấy khả năng của các chính trị gia trong việc phá vỡ các biện pháp bảo vệ, được cho là do kế toán dựa trên CSDT cung cấp. Ví dụ, ở Ai Cập, dữ liệu kế toán dựa trên CSDT có thể bị ngụy tạo (Adhikari và cộng sự, 2019). Trong khi đó, những luận điệu chính trị ủng hộ việc kế toán dựa trên CSDT để tăng trách nhiệm giải trình và tính minh bạch của chính phủ ở Malaysia xảy ra cùng lúc với một vụ bê bối tài chính lớn của chính phủ (Ferry và cộng sự, 2018).

5.2. PSAA và chủ nghĩa ngắn hạn

Mặc dù, PSAA với ý nghĩa của nó là đưa ra quyết định dài hạn vượt trội, được coi là cải thiện sự công bằng giữa các thế hệ, một số nghiên cứu cho thấy rằng trong một số trường hợp, PSAA thúc đẩy tư duy ngắn hạn giữa những người ra quyết định. Ở Phần Lan, chính quyền địa phương thực sự “vắt sữa” việc bán công ty cấp nước để cân đối ngân sách. Động thái này là sai lầm, không công bằng và dẫn đến lãi suất và chi phí khấu hao sẽ được thu từ các thế hệ tương lai, thông qua giá nước cao hơn (Vinnari và Nasi, 2008). Mặc dù các nhà nghiên cứu cho rằng, tình trạng này phát sinh do việc áp dụng các tiêu chuẩn AFR trong nước thay vì GAAP, trường hợp này cho thấy rằng việc áp dụng PSAA không cải thiện tính công bằng, minh bạch

hoặc trách nhiệm giải trình giữa các thể hệ mà thay vào đó cung cấp các khả năng mới cho kế toán sáng tạo.

Vì các chính quyền trung ương thường sử dụng PSAA để đo lường hiệu quả hoạt động của các cấp chính quyền thấp hơn, chính quyền địa phương đôi khi sử dụng các kỹ thuật cho phép họ giữ quyền tự chủ và tiếp tục nhận được tài trợ của chính quyền trung ương. Một nghiên cứu về việc điều chỉnh khấu hao đột xuất và hiệu quả tài chính của chính quyền địa phương New South Wales, cho thấy mức độ khấu hao đột xuất cao hơn ở các chính quyền địa phương nhận vốn góp cao hơn. Cho thấy rằng, khấu hao đột xuất được sử dụng để điều chỉnh hoạt động tài chính để có thể nhận được vốn góp cao hơn (Pilcher và Zahn, 2010). Do đó, các nhà nghiên cứu cảnh báo rằng, nhu cầu duy trì quyền tự chủ quản lý ngắn hạn đi kèm với cái giá phải trả là có danh tiếng tốt về chất lượng BCTC cao và quản lý tài chính hợp lý (Greenwood và Tao, 2020).

5.3. Động cơ tư nhân hóa

Bằng cách kiểm tra BCTC công ở Victoria, Úc, Carlin (2005) phát hiện ra rằng, kế toán dựa trên CSDT đã đưa ra xu hướng tăng lên trong việc đánh giá các hạng mục tổng chi phí của các cơ quan chính phủ so với khu vực tư nhân. Ông cho rằng, những con số thổi phồng này có thể được sử dụng để biện minh cho quá trình tư nhân hóa hoặc cái được gọi là “tư nhân hóa bằng cách lén lút” (Carlin, 2005). Điều này dẫn đến việc, những người ủng hộ chính phủ nhỏ sẽ làm rộng KVC.

Động cơ tư nhân hóa cũng được nhấn mạnh trong một nghiên cứu của (Newberry và Pallot, 2004) nhằm xem xét các tác động tiêu cực lâu dài

của việc áp dụng các biện pháp tiết kiệm chi phí dựa trên dồn tích, khi được đưa đến mức cực đoan. Theo họ, thông qua các biện pháp cắt giảm chi phí cực đoan, các cơ quan chính phủ sẽ bị xói mòn nguồn lực, dẫn đến mất tinh thần của nhân viên và không có khả năng giữ chân nhân viên, cả hai điều này cuối cùng dẫn đến việc không thể giao việc trong dài hạn. Trong bối cảnh của New Zealand, họ tố cáo sự thiếu công bằng trong việc giảm quy mô chính phủ thông qua cắt giảm và tư nhân hóa (Newberry và Pallot, 2004). ■

Tài liệu tham khảo

1. Adam, B., Brusca, I., Caperchione, E., Heiling, J. and Rossi, F.M, (2020), *Are Higher Education Institutions in Europe Preparing Students for IPSAS?*, *International Journal of Public Sector Management*, 33 (2/3): 363–78.
2. Adhikari, P. and Gårseth-Nesbakk, L, (2016), *Implementing Public Sector Accruals in OECD Member States: Major Issues and Challenges*, *Accounting Forum*, 40: 125–42.
3. Ahn, P.D. and Jacobs, K, (2019), *Beyond the Accounting Profession. A Professionalisation Project in the South Korean Public Sector Accounting Field*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32 (1): 101–32.
4. Azhar, Z., Alfian, E., Kishan, K., & Asanah, N. H, (2021), *Accrual Accounting at Different Levels of the Public Sector: A Systematic Literature Review*. *Australian Accounting Review*.
5. Brusca, I. and Martinez, J.C, (2016), *Adopting International Public Sector Accounting Standards: A Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting*, *International Review of Administrative Sciences*, 82 (4): 724–44.
6. Buhr, N, (2012), *Accrual Accounting by Anglo-American Governments: Motivations, Developments, and Some Tensions*

Over the Last 30 Years, *Accounting History*, 17 (3–4): 287–309.

7. Christensen, M., Newberry, S. and Potter, B.N, (2019), *Enabling Global Accounting Change: Epistemic Communities and the Creation of a “More Business-like” Public Sector*, *Critical Perspectives on Accounting*, 58: 53–76.

8. Ellwood, S. and Newbury, S, (2006), *A Bridge Too Far: A Common Conceptual Framework for Commercial and Public Benefit Entities*, *Accounting and Business Research*, 36 (1): 19–32.

9. Guthrie, J, (1998), *Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality*. *Financial accountability & management*, 14(1), 1–19.

10. Hyndman, N. and Connolly, C, (2011), *Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken*, *Management Accounting Research*, 22: 36–45.

11. Lye, J. Perera, H. and Rahman, A, (2005), *The Evolution of Accruals-based Crown (Government) Financial Statements in New Zealand*, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 18 (6): 784–815.

12. Polzer, T. and Reichard, C, (2019), *IPSAS for European Union Member States as Starting Points for EPSAS*. *International Journal of Public Sector Management*, 33 (2/3): 247–64.

13. Potter, B, (1999), *The Power of Words: Explaining Recent Accounting Reforms in the Australian Public Sector*, *Accounting History*, 4 (2): 43–72.

14. (Ryan, C, 1998) *The Introduction of Accrual Reporting Policy in the Australian Public Sector: An Agenda Setting Explanation*, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 11 (5): 518–39.

15. Vinnari, E.M. and Nasi, S, (2008), *Creative Accrual Accounting in the Public Sector: ‘Milking’ Water Utilities to Balance Municipal Budgets and Accounts*, *Financial Accountability & Management*, 24 (2): 97–116.