

MÔ HÌNH KHÁI NIỆM TRÁCH NHIỆM GIẢI TRÌNH KẾ TOÁN KHU VỰC CÔNG

 Th.S. Lê Thủy Ngọc Sang*

Nhận: 06/06/2022

Biên tập: 07/06/2022

Duyệt đăng: 26/06/2022

Tóm tắt

Trách nhiệm giải trình có nguồn gốc từ kế toán sau đó mở rộng sang lĩnh vực khác, mang nhiều ý nghĩa khác nhau nhưng ý tưởng cốt lõi vẫn là cung cấp câu trả lời cho những người khác, người mà có quyền yêu cầu giải trình. Kế toán được xem là công cụ hữu hiệu trong tổ chức, để thực hiện trách nhiệm giải trình và cung cấp thông tin hữu ích cho việc đưa ra các quyết định. Bài báo này phân tích, thảo luận và đề xuất khuôn mẫu trách nhiệm giải trình kế toán khu vực công (KVC), tiếp cận từ các quan điểm khác nhau. Mô hình khái niệm trách nhiệm giải trình kế toán trong KVC nếu được áp dụng sẽ cung cấp hiểu biết thấu đáo hơn, trong việc lựa chọn chiến lược phát triển kế toán KVC, tại các quốc gia đang phát triển như Việt Nam.

Từ khoá: trách nhiệm giải trình, kế toán công, mô hình khái niệm, cơ chế giải trình.

Abstract

Accountability has its roots in accounting, which later extended to other areas with different meanings, but the core idea is still to provide answers to others who have the right to claim them. Accounting is seen as an effective tool in an organization to exercise accountability and provide useful information for decision-making. This paper analyzes, discusses, and proposes a public sector accounting accountability model approached from different perspectives. The conceptual model of public sector accounting accountability, if applied, will provide a better understanding in choosing a strategy for public sector accounting development in developing countries such as Vietnam.

Keywords: accountability, public sector accounting, conceptual model, responsibility regimes.

JEL: H8, M42.

1. Giới thiệu

Trách nhiệm giải trình có nguồn gốc từ kế toán, cùng chung gốc từ tiếng Latinh “Accomptare” (giải trình), liên quan đến việc ghi chép, phân tích, xác minh và báo cáo các giao dịch tài chính cho người sử dụng thông tin đó, Bovens, (2007). Sau đó, khái niệm này đã mở rộng nội hàm với nhiều ý nghĩa khác nhau nhưng ý tưởng cốt lõi vẫn là cung cấp câu trả lời cho những người khác, là người có quyền yêu cầu giải trình, Hayne & Salterio, (2019).

Kế toán tài chính là công cụ giải trình phổ biến cho tất cả các đơn vị thuộc KVC hoặc khu vực tư, với chức năng là phương tiện cung cấp thông tin, nhằm bảo đảm mối quan hệ giải trình qua việc tạo lập và cung cấp hình ảnh phản chiếu các hoạt động của tổ chức, bao gồm cả xác lập nghĩa vụ, trách nhiệm và kết quả giải trình giữa các bên liên quan. Vì kế toán là ngôn ngữ kinh doanh, thông tin kế toán chỉ hữu

ích nếu kế toán tạo ra thông tin đáng tin cậy, phù hợp và nhất quán nên chúng phụ thuộc vào việc duy trì trách nhiệm giải trình của kế toán, Azim & Ara, (2015).

Mặt khác, trách nhiệm giải trình của kế toán phụ thuộc vào trách nhiệm giải trình của các bên liên quan. Do đó, luôn có một số hạn chế trong việc cung cấp thông tin, thỏa mãn tất cả nhu cầu của các bên liên quan. Vậy xác định đối tượng chính cần cung cấp thông tin giải trình thay vì ra quyết định trong KVC, có vai trò quyết định đến việc định hình chiến lược chuyển đổi kế toán KVC, tại các quốc gia đang phát triển như Việt Nam.

Nghiên cứu này kế thừa mô hình giải trình trách nhiệm KVC được thừa nhận chung trên thế giới, để xây dựng và đề xuất mô hình trách nhiệm giải trình kế toán công, làm tiền đề định hướng xây dựng và hoàn thiện kế toán KVC ở các quốc gia đang phát triển như Việt Nam.

2. Trách nhiệm giải trình là gì?

Một trong những bằng chứng sớm nhất liên quan đến thuật ngữ “trách nhiệm giải trình” được ghi chép từ năm 1794, Hoskin & Macve, (1986); có thể bắt nguồn từ các cuộc đàm phán với ý nghĩa ban

*Trường Đại học Công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh

đầu là “giải trình”; Hay (2020, p.19), phần lớn liên quan đến kế toán tài chính cho đến những năm 1980, Bovens, (2005). Kể từ đó, thuật ngữ này được sử dụng phổ biến như là cụm từ “thời thượng”, Bovens, Goodin, & Schillemans, (2014), p.1; nhưng định nghĩa chính xác “trách nhiệm giải trình” là gì?, vẫn còn là thách thức và chưa đầy đủ, Hall, Frink & Buckley, (2015).

Có khá nhiều quan điểm khác nhau về nội hàm “trách nhiệm giải trình” trong giới học thuật như là:

“Việc chỉ ra và yêu cầu giải thích lý do cho hành động”, Roberts & Scapens, (1985), p.447.

“Ai được yêu cầu và ai phải chịu trách nhiệm giải trình, Day & Klein, (1987), p.5.

“Nghĩa vụ trình bày trong báo cáo và câu trả lời về việc/Kết quả thực hiện nhiệm vụ cho những người ủy quyền”, Gray & Jenkins (1993), p.55.

“Trong KVC, định nghĩa trách nhiệm giải trình bao gồm 02 phần: (i) kỳ vọng về năng lực và khả năng giải trình trong tương lai và (ii) khả năng bị trừng phạt, nếu không thực hiện trách nhiệm giải trình”, Fox, (2007).

“Trách nhiệm giải trình cũng được hiểu là một cơ chế của tổ chức nhằm phản ứng với dư luận, công chúng và là một biểu tượng của quản trị tốt”, Bovens, (2007). Người dân có quyền được thông báo về kết quả hoạt động của Chính phủ. Ví dụ, các khoản chi tiêu công đều sử dụng ngân sách có nguồn gốc từ tiền thuế do người dân đóng góp. Do đó “Báo cáo tài chính (BCTC) phải cung cấp được thông tin về việc ngân sách được quản lý

và sử dụng, nhằm mục đích gì và như thế nào”, Tooley & Hook, (2010).

“Khác với khu vực tư, chủ yếu vì mục tiêu lợi nhuận, hoạt động của các đơn vị công nhằm mục tiêu kinh tế và xã hội, Vì vậy, các cơ quan Nhà nước sử dụng quyền hạn của mình thực hiện chức năng quản lý Nhà nước và quản lý nguồn lực công, phải có nghĩa vụ công khai trách nhiệm theo thẩm quyền”, Herawaty & Hoque, (2007).

Đi xa hơn, khi khẳng định rằng “trách nhiệm giải trình như hòn đá tảng trong việc ngăn ngừa gian lận và đo lường kiểm soát”, Roberts, (1995, p.3). Tuy nhiên, nếu Chính phủ có quyền hạn như vậy họ sẽ né tránh giải trình trách nhiệm, thông qua loại bỏ cơ chế giải trình”, Evans, (1999, p.88).

3. Chức năng giải trình của kế toán KVC

Kế toán thường được mô tả là “ngôn ngữ kinh doanh”, do vậy kế toán có chức năng là một phương tiện giao tiếp về cơ bản, Riahi-Belkoui, (1995). Trong khu vực tư, các doanh nghiệp (DN) hoạt động vì mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận, thông tin kế toán phải dễ hiểu và tập trung vào khía cạnh định lượng và tiền tệ, dữ liệu tài chính như một phương tiện thúc đẩy trách nhiệm giải trình. Bởi vì mục đích và sự thành công của các DN, có quan hệ mật thiết với kết quả tài chính. Ví dụ, cổ đông của các công ty đại chúng thường được cho là bị thúc đẩy, bởi các chiến lược tối đa hóa sự giàu có khiến họ tập trung vào các biến số tài chính rõ ràng như tỷ suất lợi nhuận, khả năng chi trả cổ tức và khả năng thanh toán. Do đó, dữ liệu tài chính được xem là yếu tố quan trọng nhất, trong việc đạt được các

chiến lược trên. Tuy nhiên, mô hình trách nhiệm giải trình cho các đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận đã bị chỉ trích, vì tập trung quá hẹp, Grey, (2002). Ngày càng nhiều nhà đầu tư và những người sử dụng BCTC khác quan tâm đến nhiều loại thông tin phi tài chính hơn. Theo đó, đã có những lời kêu gọi chuyển sang “báo cáo ba dòng cuối” bao gồm các chỉ số xã hội và môi trường, bên cạnh việc công bố thông tin tài chính truyền thống, Grey & cộng sự, (1996). Mức độ quan tâm này còn cao hơn trong KVC, bởi vì các đơn vị công tồn tại không chỉ vì mục tiêu lợi nhuận mà còn vì các mục tiêu xã hội khác. Chẳng hạn, các trường đại học, bảo tàng, thư viện và các tổ chức phi lợi nhuận khác, mục tiêu và lý do tồn tại của họ không chỉ mang tính chất tài chính mà thường được giao trách nhiệm quản lý các nguồn lực theo cách bền vững. Nghịch lý là, trong khi có những yêu cầu về trách nhiệm giải trình trong khu vực tư được mở rộng để bao hàm các yếu tố phi tài chính, trách nhiệm giải trình trong các tổ chức công lại bị bó hẹp, bởi các chuẩn mực kế toán công. Một bệnh viện được quản lý tốt về mặt tài chính, không thể được coi là đang đáp ứng nhu cầu chăm sóc sức khỏe của cộng đồng. Tương tự, vị thế của một trường đại học sẽ bắt nguồn từ chất lượng của các chương trình giáo dục và chất lượng nghiên cứu của nó, chứ không phải được thu thập từ các kết quả hoặc xu hướng được công bố trong các báo cáo về tình hình tài chính và hiệu quả hoạt động của chúng.

Vậy trách nhiệm giải trình của kế toán KVC là gì? Để trả lời câu hỏi này, cần phải định nghĩa được các thành phần cấu thành nên trách

nhiệm giải trình kế toán KVC, mà nền tảng là mô hình khái niệm trách nhiệm giải trình KVC.

4. Phân tích và thảo luận mô hình trách nhiệm giải trình kế toán KVC

Theo Mashaw, (2006) mô hình trách nhiệm giải trình có 04 thành phần chính: 02 thành phần đầu tiên là con người hoặc tổ chức trong mối quan hệ trách nhiệm giải trình, tức là “người giải trình” và “người được giải trình”, mối quan hệ này thường dựa trên mối quan hệ ủy quyền - đại diện, Power, (1991). Theo đó, luôn có giao kết giữa người đại diện và người ủy quyền, nêu rõ những gì người đại diện phải chịu trách nhiệm với người ủy quyền; thành phần thứ 03 là, "trách nhiệm giải trình cho cái gì" và thành phần thứ tư là “cơ chế giải trình” bao gồm (i) quy trình giải trình, (ii) tiêu chuẩn giải trình và (iii) kết quả giải trình.

Để hiểu rõ được mô hình khái niệm trách nhiệm giải trình trong từng tổ chức, bối cảnh hoặc các cấp độ xã hội khác nhau, thông thường phải trả lời được 04 câu hỏi tương ứng với 04 thành phần trên như sau:

Ai là người giải trình?

Nhiều học giả đưa ra ý kiến về việc ai phải chịu trách nhiệm. Câu trả lời ngắn gọn cho câu hỏi này là, mọi người có quyền lực đều phải chịu trách nhiệm về việc sử dụng quyền lực đó.

Người giải trình có nghĩa vụ thông báo cho người được giải trình về hành vi của mình, có thể khác nhau “từ việc quản lý, sử dụng ngân sách trong trường hợp trách nhiệm giải trình tài chính đến việc tuân thủ quy định trong trường

hợp trách nhiệm pháp lý”, Bovens, (2005, p.185).

Người giải trình có thể là cá nhân, một nhóm người hoặc tổ chức mà đại diện là các cá nhân. Các cá nhân chịu trách nhiệm giải trình trực tiếp với cấp trên, người giám sát họ hoặc đồng nghiệp. Trường hợp cá nhân đại diện cho tổ chức, mối quan hệ giải trình có thể là một chiều hoặc hai chiều, Barata & Thurston, (1999), cho rằng “các bên liên quan trong quá trình giải trình trách nhiệm không thể thực hiện nghĩa vụ giải trình một cách hiệu quả cũng như không chịu trách nhiệm giải trình một cách hợp lý. Trừ khi bằng chứng về hành động của họ được cung cấp, thông qua các phương tiện có tổ chức, an toàn nhưng dễ tiếp cận”. Để đạt được điều này, thông tin do kế toán cung cấp được coi là công cụ hữu hiệu nhất.

Ví dụ, người ta có thể lựa chọn trong số các yếu tố như tính hữu ích, khả năng quản lý, kiểm soát, tính công bằng, xác thực, tính phù hợp, độ tin cậy, tính trung thực của thông tin, do người đại diện cung cấp.

Chủ thể được giải trình là ai?

Thành phần thứ 02 của mối quan hệ trách nhiệm giải trình là, người được giải trình. Đây là người có các quyền nhất định, để người khác phải giải trình. Trách nhiệm giải trình trong kế toán KVC, theo Tower, (1993), là các bên có quyền lợi hợp pháp đối với tổ chức. Thông tin được trình bày trong BCTC được sử dụng để ghi nhận, phân tích và phản ánh mối quan hệ ủy quyền này. Theo đó, các quy định kế toán được xem như là phương tiện giải trình trách nhiệm, trong đó nó có ảnh hưởng tới nội

dung mà thông tin bên ủy quyền cần phải được báo cáo, Tower, (1993, p.71). Quy định kế toán có thể do tổ chức nghề nghiệp ban hành và kiểm soát hoặc do cơ quan Nhà nước ban hành, dưới dạng đạo luật hoặc quy định.

Khuôn khổ quy định được ban hành, điều chỉnh phụ thuộc trực tiếp vào nhu cầu cung cấp thông tin từ đối tượng được giải trình, rộng hơn là việc chấp nhận nghĩa vụ để hành động theo các thiết chế xã hội, Birkett, (1988, pp.7-8) hoặc được tiếp thu, học hỏi từ thành công hoặc thông lệ tốt trong thực tiễn, từ các quốc gia hoặc tổ chức khác, De Angelo, (1981). Vì vậy, chủ thể được giải trình trong kế toán KVC chủ yếu chính là tổ chức có trách nhiệm ban hành khung pháp lý kế toán công. Tổ chức, cá nhân tổ chức áp dụng và thực hiện các quy định nghề nghiệp kiểm toán này, nhằm cung cấp độ tin cậy thông tin tài chính và rộng hơn là đánh giá kết quả hoạt động của các tổ chức công, Flinn, (1988, pp.22-23).

Giải trình cái gì?

Trả lời câu hỏi này không dễ, chúng phụ thuộc vào nhu cầu, mức độ quan tâm và lợi ích của các bên liên quan khác nhau hoặc bị điều chỉnh bởi các quy định. Trong khu vực tư, một số người tin rằng công ty chỉ chịu trách nhiệm cung cấp thông tin tài chính trên các BCTC cho các cổ đông là những người đầu tư, để tối đa hoá sự giàu có, Friedman, (1970).

Một số khác cho rằng, các DN phải có trách nhiệm xã hội như vấn đề môi trường, con người, Grey, (1992). Trong KVC, các tổ chức công có trách nhiệm quản lý Nhà nước và cung cấp dịch vụ công

thiết yếu, theo chức năng được pháp luật quy định và nhằm đáp ứng yêu cầu của người dân. Theo đó, những người quan tâm đến các tình hình tài chính như thu - chi, cân đối ngân sách, có quyền đòi hỏi việc quản lý và sử dụng nguồn lực công phải tiết kiệm, hiệu quả và hiệu lực là những thông tin nằm ngoài những thông tin trọng yếu, được cung cấp trong các báo cáo ngân sách. Điều này dẫn đến, hệ thống báo cáo và thông tin tài chính - kế toán trong KVC phải đa dạng, thích ứng với từng tổ chức, lĩnh vực hoạt động đặc thù và nhất là đảm bảo tính minh bạch và khả năng công chúng có thể dễ dàng tiếp cận, sử dụng và đánh giá, để thực hiện vai trò giám sát của mình.

Thực hiện trách nhiệm giải trình như thế nào?

Việc thực hiện trách nhiệm giải trình là câu hỏi thứ 04 cần phải trả lời, trong mối quan hệ trách nhiệm giải trình. Tuy nhiên, việc giải trình cũng phải đáp ứng các tiêu chí áp dụng trong đánh giá như quy trình giải trình, tiêu chuẩn giải trình, kết quả thực hiện trách nhiệm giải trình.

Các yếu tố này thường được gọi là cơ chế giải trình:

Quy trình giải trình: các loại trách nhiệm giải trình khác nhau tập trung vào các quá trình khác nhau. Mashaw, (2006), lập luận rằng, đối với trách nhiệm giải trình trong KVC thì công chức chịu trách nhiệm trước công chúng, theo các yêu cầu pháp lý mà họ phải tuân theo, do đó các quy trình giải trình nên tuân theo sự cân nhắc của cơ quan Nhà nước. Đối với mối quan hệ giữa cấp trên và cấp dưới trong tổ chức, các quy trình trách

nhiệm giải trình mang tính chất quản lý hơn là pháp lý.

Tiêu chuẩn giải trình: đây là những giao kết, ràng buộc hoặc quy định được bên ủy quyền (bên được giải trình) đưa ra, làm cơ sở đánh giá, xem xét kết quả thực hiện nhiệm vụ của bên giải trình.

“Các tiêu chuẩn này được sử dụng, để phân tích các hành động và kết quả hành động của người giải trình. Đối với kế toán KVC”, theo Roberts, (1991). Quan điểm trước đây cho rằng, lý thuyết kế toán có vai trò trung lập và khách quan trong việc phản ánh kết quả của tổ chức, thông qua các báo cáo kế toán, Benston, (1982).

Quan điểm đương đại cho rằng: “Kế toán ngày càng trở nên quan trọng và phức tạp hơn trong tổ chức và xã hội, bởi vì kế toán đảm nhận thêm vai trò giải trình trước công chúng, còn được gọi là vai trò xã hội ngoài vai trò kinh tế. Một điều chỉnh nhỏ thông tin hay khoản mục nào cần trình bày trong báo cáo kế toán cũng có thể làm thay đổi ý định đo lường và báo cáo”, Roberts, (1991).

Chẳng hạn, nếu bên ủy quyền muốn biết thông tin về thành quả của tổ chức công, việc chuyển đổi sang áp dụng kế toán dồn tích là yêu cầu tất yếu. Tương tự, để đáp ứng yêu cầu công chúng, báo cáo kế toán KVC còn đảm nhận vai trò cung cấp thông tin phi tài chính cho hoạt động quản trị công, nhằm đảm bảo trách nhiệm giải trình của Chính phủ. Tuy nhiên, do tổ chức công có nhiều loại hình tổ chức khác nhau như cơ quan hành chính Nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập nên yêu cầu cung cấp thông tin cũng khác nhau. Việc chuyển đổi

hình thức báo cáo kế toán từ cơ sở tiền mặt sang dồn tích cũng ảnh hưởng quan trọng, tới vai trò giải trình trách nhiệm.

Kết quả giải trình: sau khi người giải trình báo cáo thông tin về hành động của mình cho người được giải trình, người được giải trình đánh giá kết quả hoạt động này bằng cách sử dụng các tiêu chuẩn giải trình, chẳng hạn như các chỉ số tài chính. “Người giải trình sẽ được khen thưởng hoặc trừng phạt tùy thuộc vào loại quan hệ trách nhiệm giải trình. Khen thưởng và biện pháp trừng phạt có thể chính thức hoặc không chính thức (Bovens, 2005)”. Trong các tổ chức KVC, khen thưởng và trừng phạt có thể bao gồm sự chấp thuận, thay thế hoặc hành động. Ví dụ, tái khẳng định các quyết định, miễn nhiệm hoặc sa thải công chức hoặc thiết kế lại cấu trúc quyết định đều là những tác động có thể xảy ra.

Vậy mô hình khái niệm trách nhiệm giải trình kế toán KVC là gì?

Như đã thảo luận phần trên, trách nhiệm giải trình là một khái niệm đa chiều, có nhiều nghĩa. Chúng phụ thuộc vào đặc điểm của các bên trong mối quan hệ trách nhiệm giải trình và cơ chế giải trình (quy trình, tiêu chuẩn và kết quả giải trình) bao gồm cả các yếu tố tâm lý học như trạng thái, cảm xúc, nhận thức và hành vi của các bên liên quan thông qua cảm nhận về trách nhiệm giải trình. Từ lý luận (lý thuyết), các nghiên cứu thực nghiệm (thực tiễn) chỉ rõ, trách nhiệm giải trình vừa là động lực thúc đẩy sự phát triển kế toán KVC thích ứng theo sự biến đổi trách nhiệm giải trình xã hội, đồng thời

vừa là mục tiêu mà kế toán KVC hướng tới, nhằm tăng cường trách nhiệm giải trình.

Chính mối quan hệ “nhân – quả theo hình xoắn ốc” này kết hợp với các bên liên quan đa dạng và phức tạp, cái mà Bovens, (2007) gọi là mối quan hệ này như “mạng lưới” giải trình sẽ giúp hình dung được rõ hơn vai trò của từng tổ chức (lập quy, hội nghề nghiệp, đơn vị công, các bên liên quan khác), cá nhân (kế toán, người hành nghề kế toán, kiểm toán, công chức, lãnh đạo trong tổ chức công), xã hội (nhà nghiên cứu, phương tiện truyền thông và người dân) và vị trí được giải trình hoặc chịu trách nhiệm giải trình trong từng bối cảnh. Chẳng hạn, cơ quan kiểm toán Nhà nước vừa là người được giải trình khi thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng nguồn lực công nhưng đồng thời phải thực hiện giải trình kết quả thực hiện nhiệm vụ trước công chúng, thông qua báo cáo kiểm toán. Chính vai trò và vị trí của các bên trong mối quan hệ giải trình, sẽ quyết định cơ chế giải trình như thế nào. Khi đó, kế toán KVC có vai trò như là quy trình, tiêu chuẩn và là công cụ để đánh giá kết quả giải trình. Tuy nhiên, nếu cơ chế giải trình không hữu hiệu, nghĩa là kết quả giải trình không đáp ứng được yêu cầu của bên được giải trình, khi đó đòi hỏi phải có những thay đổi, điều chỉnh cơ chế giải trình kế toán KVC, nhằm tăng cường hơn nữa trách nhiệm giải trình. Chẳng hạn, nếu công chúng muốn biết việc quản lý, sử dụng nguồn lực công tiết kiệm, hiệu quả và hữu hiệu thay vì chỉ tuân thủ đúng quy định, khi đó báo cáo kế toán KVC phải cung cấp

thêm các thông tin phi tài chính, các chỉ số và tiêu chuẩn, cho phép người sử dụng đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hữu hiệu.

Từ định nghĩa trách nhiệm giải trình được thừa nhận phổ biến và chức năng giải trình kế toán KVC đang được thừa nhận tại các quốc gia đang phát triển, có thể rút ra định nghĩa trách nhiệm giải trình kế toán công là “Trách nhiệm giải trình kế toán công là nghĩa vụ, bổn phận hoặc trách nhiệm cung cấp thông tin kế toán hữu ích nhằm giải thích, trả lời, biện minh và bảo vệ hành động trước người sử dụng thông tin dựa trên nhận thức về mong đợi và khả năng của người sử dụng thông tin. Người sử dụng thông tin kế toán là những người sẽ quan sát, đánh giá và xem xét kỹ lưỡng hoạt động của người giải trình và họ có thể đưa ra quyết định và đánh giá bao gồm khen thưởng và kỷ luật. Kết quả là khả năng người giải trình có thể giải toả được trách nhiệm hoặc phải chịu sự trừng phạt, dựa trên những thông tin kế toán như vậy”.

Mô hình khái niệm trên bao gồm 04 thành phần được cấu thành, thông qua trả lời 04 câu hỏi:

Đối với câu hỏi thứ nhất (1): người giải trình là những người tạo lập thông tin kế toán và những người chịu trách nhiệm cung cấp thông tin kế toán như nhà quản lý, trong tổ chức công.

Đối với câu hỏi thứ hai (2): người sử dụng thông tin kế toán chính là người được giải trình bao gồm cấp trên của nhà quản lý trong tổ chức hoặc công chúng là những người đóng thuế, cung cấp các nguồn lực.

Đối với câu hỏi thứ ba (3): những thông tin kế toán cần cung cấp đáp ứng nhu cầu của người sử dụng để đưa ra quyết định và đánh giá là thông tin về việc phân bổ, quản lý và sử dụng nguồn lực công.

Đối với câu hỏi thứ tư (4): cơ chế giải trình được thực hiện theo quy trình, bắt đầu từ việc người giải trình nhận thức về nhu cầu (kỳ vọng), khả năng chuyên môn và tính hợp pháp của người sử dụng thông tin, để từ đó thực hiện các nhiệm vụ được ủy quyền.

Kết quả thực hiện nhiệm vụ được ghi nhận trên các báo cáo kế toán, để cung cấp cho người sử dụng. Tiêu chuẩn đánh giá cấu thành nên cơ chế giải trình chính là khuôn mẫu báo cáo kế toán cho mục đích chung, đảm bảo tính tin cậy và các chỉ số thành quả mà người được giải trình mong đợi sẽ đạt được và một thành phần cấu thành nên cơ chế giải trình, chính là kết quả giải trình hay còn gọi là đầu ra trách nhiệm giải trình. Đầu ra trách nhiệm giải trình, ảnh hưởng tới hành vi hoặc quyết định của người giải trình. Thông qua đó, ảnh hưởng tới kết quả công việc (cá nhân) hoặc thành quả của tổ chức.

Do người sử dụng thông tin kế toán KVC rất đa dạng, thuộc các nhóm xã hội khác nhau như người nộp thuế, người cung cấp dịch vụ; người thụ hưởng hàng hóa và dịch vụ công; cơ quan kiểm tra, giám sát như thanh tra, kiểm toán bên ngoài và người sử dụng khác, do đó kỳ vọng, thẩm quyền và khả năng chuyên môn của từng nhóm cũng khác biệt. Điều này ảnh hưởng đến hành vi của người giải

trình, Hall, Frink & Buckley, (2015). Vì vậy, khuôn mẫu khái niệm đề xuất trong định nghĩa này, bao gồm cả yếu tố nhận thức của người giải trình về kỳ vọng, thẩm quyền và khả năng chuyên môn của người sử dụng thông tin kế toán.

5. Kết luận

Chức năng kế toán KVC có xu hướng nghiêng về tăng cường trách nhiệm giải trình hay cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định, vẫn còn là vấn đề gây tranh cãi và ưu tiên lựa chọn khác nhau, tại mỗi quốc gia. Tuy nhiên, khi mà những yêu cầu chính đáng của người dân cần được đáp ứng tăng lên thì kế toán trong KVC cũng phải thay đổi, điều chỉnh theo hướng cung cấp thông tin thoả mãn yêu cầu trách nhiệm giải trình. ■

Tài liệu tham khảo

1. Barata, K., Cain, P. & Thurston, A (1999), *From accounting to accountability: managing accounting records as a strategic resource*. International Records Management Trust: London.
2. Benston, G. J, (1982), *Accounting and corporate accountability*. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2): 87-105
3. Birkett, W.P, (1988), *Concepts of accountability*, Working paper series (University of New South Wales. School of Accounting), p.83.
4. Bovens, M, (2005), *Public Accountability*. In *The Oxford Handbook of Public Management*, edited by E. Ferlie, L. E. Lynn, and C. Pollitt, 182-208. Oxford: New York: Oxford University Press.
5. Bovens, M, (2007), *Analyzing and assessing accountability: A conceptual framework*. *European Law Journal*, 13(4): 447-468.
6. Bovens, M., Goodin, R. E., & Schillemans, T. (Eds.), (2014), *The Oxford handbook public accountability*. Oxford University Press.
7. Day, P. & Klein, R, (1987), *Accountabilities: Five Public Services*. London: Tavistock.
8. De Angelo, L. E, (1981), *Auditor size and audit quality*. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 182 - 199.
9. Evans, H, (1999), "Parliament and extra-parliamentary accountability institutions", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 58 No. 1, pp. 87-89, doi: 10.1111/1467-8500.00076.
10. Flint, D, (1988), *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*. New York: Macmillan Education Ltd.
11. Fox, J, (2007), *The uncertain relationship between transparency and accountability*. *Development in practice*, 17(4-5), 663-671.
12. Friedman, M, (1970), *The Social Responsibility of Business is to Increase Its Profits*. *New York Times Magazine*, 13:32-33, 122-126
13. Gray R, Owen D, Adams C, (1996), *Accounting and accountability: changes and challenges in corporate and social reporting*. London: Prentice Hall.
14. Gray R, (2002), *The social accounting project and accounting, organizations and society*. *Privileging engagement, imaginings, new accountings, and pragmatism over critique? Acc Organ Society*; 27(7): 687-708.
15. Gray, A., & Jenkins, B, (1993), *Codes of Accountability in the New Public Sector Accounting*. *Auditing & Accountability Journal*, 6, 52-67.
16. Hall, A. T., Frink, D. D., & Buckley, M. R, (2015), *An accountability account: A review and synthesis of the theoretical and empirical research on felt accountability*, *Journal of Organizational Behavior*, 38(2), 204-224.
17. Hay, D, (2020), *The future of auditing*. Routledge.
18. Hayne, C., & Salterio, S, (2019), *Accounting and Public Accountability: A macro and micro examination in financial accounting and auditing*. Both of Queen's School of Business Queen's University. (Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2095405>).
19. Herawaty, M. and Hoque, Z, (2007), *Disclosure in the annual reports of Australian government departments*", *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 3 No. 2, pp. 147-168, doi: 10.1108/18325910710756159.
20. Hoskin, K & Macve, R, (1986), *Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power*. *Accounting Organizations and Society*, pp. 105-136.
21. Mashaw, J.L, (2006), *Accountability and Institutional Design: Some Thoughts on the Grammar of Governance*. In: Dowdle M (ed.) *Public Accountability: Designs, Dilemmas, and Experiences*, pp. 115-156, Cambridge University Press, Cambridge.
22. Md. Azim & Jesmin Ara, (2015), *Accountability of Accounting Stakeholders*, *Global Journal of Management and Business Research (D)*. 15(2).
23. Power, M, (1991), *Auditing and environmental expertise: between protest and professionalisation*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4 (3): 30-42.
24. Riahi-Belkoui, A, (1995), *The linguistic shaping of accounting*. Westport: Quorum Books.
25. Roberts, P, (1995), "Fraud control in Commonwealth Administration, Australian Institute of Criminology".