

Khung khái niệm báo cáo tài chính chung của các đơn vị thuộc khu vực công quốc tế

Nguyễn Thị Hoàng Yến
Lê Đoàn Minh Đức
Trường Đại học Thủ Dầu Một

Hiện nay, các quốc gia xây dựng chuẩn mực kế toán công dựa trên Khung khái niệm về báo cáo tài chính chung của khu vực công (sau đây gọi là Khung khái niệm) được soạn thảo bởi Ủy ban chuẩn mực kế toán công quốc tế. Khung khái niệm được phát triển để tạo nền tảng cho việc triển khai chuẩn mực kế toán công quốc tế và để tăng cường tính nhất quán khi áp dụng vào thực tiễn. Việt Nam hiện đang trong giai đoạn nghiên cứu, ban hành các chuẩn mực kế toán công theo hướng hài hòa với kế toán công quốc tế. Việc xây dựng khung khái niệm trên cơ sở tham khảo khung khái niệm quốc tế có điều chỉnh một số thuật ngữ phù hợp là bước thiết yếu tạo nên sự thành công trong việc xây dựng và ban hành các chuẩn mực kế toán công.

1. Giới thiệu

Trong lĩnh vực công, mục tiêu hoạt động của Liên đoàn kế toán quốc tế (International Federation of Accountants — IFAC) là phục vụ lợi ích công, tăng cường nghề kế toán công trên toàn thế giới và đóng góp vào sự phát triển của nền kinh tế toàn cầu bằng cách khởi xướng và khuyến khích các tiêu chuẩn chất lượng cao và thảo luận về các vấn đề lợi ích công phù hợp với kinh nghiệm quốc tế (IFAC, 2011). Hiện tại, các khái niệm liên quan đến báo cáo tài chính trong khu vực công được phát triển bởi Các chuẩn mực kế toán công quốc tế (International Public Sector Accounting Standards — IPSASs). Nhiều IPSAS ngày nay dựa trên các chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standards — IASs) hoặc các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (International Financial Reporting Standards — IFRSs), đến mức chúng có liên quan đến các yêu cầu của khu vực công. Do đó, IPSASs ngày nay dựa trên các khái niệm và định nghĩa về Khung khái niệm của IASB, với những thay đổi cần thiết cho phương pháp tiếp cận cụ thể của khu vực công. Ở châu Âu, cuộc thảo luận về việc thực hiện kế toán dồn tích trong khu vực công, dựa trên cái gọi là Chuẩn mực kế toán khu vực công châu Âu hài hòa vừa mới bắt đầu. Rõ ràng, có những ý tưởng và kỳ vọng gây tranh cãi về Kế toán khu vực công (Rossi, F. M. và các cộng sự, 2016).

Nhiều IPSASs hiện đang có vấn đề dựa trên IFRSs do IASB ban hành, trong chúng mình các yêu cầu của các IFRSs đó có liên quan đến khu vực công. Chiến lược của Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (International Public Sector Accounting Standards Board — IPSASB) cũng bao gồm việc duy trì sự liên kết của IPSASs với IFRSs khi thích hợp cho khu vực

công. IASB hiện đang phát triển Khung khái niệm cải tiến cho các doanh nghiệp kinh doanh khu vực tư nhân trong một dự án chung với Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Tài chính (Financial Accounting Standards Board — FASB) của Hoa Kỳ. Việc phát triển Khung khái niệm IASB đang được theo dõi chặt chẽ. Tuy nhiên, phát triển Khung khái niệm IPSASB không phải là một dự án hồi tu IFRSs và mục đích của dự án IPSASB, không phải là để giải thích việc áp dụng Khung khái niệm IASB cho khu vực công.

Khung khái niệm về báo cáo tài chính chung của các đơn vị thuộc khu vực công/ Khung khái niệm của IPSASB, thiết lập và làm rõ các khái niệm sẽ được áp dụng trong việc phát triển IPSASs và Các hướng dẫn cho người hành nghề/ Các hướng dẫn về tác nghiệp áp dụng cho việc chuẩn bị và trình bày Báo cáo tài chính chung (GPFR) của Các đơn vị thuộc khu vực công/ Đơn vị công.

Nghiên cứu này tiến hành khảo lược lịch sử hình thành của dự án Khung khái niệm của IPSASB và trọng tâm phân tích giai đoạn 1 của dự án. Từ đó, xem xét nền tảng Khung IPSASB trong sự hình thành IPSASs. Thêm vào đó, đúc kết bài học kinh nghiệm khi xây dựng chuẩn mực kế toán công của một số quốc gia vận dụng IPSASs và Khung IPSASB. Cuối cùng, đứng dưới góc nhìn khoa học của nhà nghiên cứu bình luận về ấn phẩm Khung khái niệm IPSASB, nhóm tác giả rút ra bài học kinh nghiệm mang tính định hướng cho Việt Nam.

2. Nền tảng Khung khái niệm cho sự hình thành chuẩn mực kế toán công quốc tế

Vào tháng 7 năm 2006, IPSASB phát triển dự án Khung khái niệm, hội đồng cố vấn được thành lập

trong sự hợp tác giữa IPSASB và đại diện của các cơ quan tiêu chuẩn bao gồm quốc gia Argentina, Canada, Hà Lan, Hoa Kỳ, Israel, Malaysia, Nam Phi, New Zealand, Pháp, Tây Ban Nha, Thụy Sĩ, Úc, Vương quốc Anh, Ý, cùng các tổ chức tham gia khác như: FEE (Federation des Experts Européens Comptables), IASB, TFHPSA (Task Force on the Harmonization of the Public Sector Accounting) và Eurostat. Bản thảo các cố vấn tổng hợp, cập nhật tiến độ ban đầu của dự án vào tháng 3/2007. Thời điểm này năm sau, IPSASB đã xem xét Tài liệu tham vấn. Đến tháng 9/2008, tài liệu tham vấn này chính thức được phê duyệt để lấy ý kiến công chúng. Thời gian nhận các phản hồi được IPSASB mở cho đến 31/03/2009. Phân tích các phản hồi được IPSASB thực hiện trong suốt giai đoạn từ tháng 05/2009 đến tháng 04/2010.

Mặc dù tất cả các thành phần của Khung khái niệm được liên kết với nhau, dự án này đang được phát triển theo từng giai đoạn. Cho đến tháng 1/2013, IPSASB đã ban hành Tuyên bố sau cùng (Final Pronouncement) hoàn thành giai đoạn 1, nội dung liên quan gồm có 4 chương:

- Chương 1: Vai trò và thẩm quyền của Khung khái niệm
- Chương 2: Mục tiêu và đối tượng sử dụng báo cáo tài chính chung.
- Chương 3: Các đặc tính.
- Chương 4: Đơn vị báo cáo.

Các giai đoạn khác của Khung khái niệm được phát triển liên quan đến:

- Giai đoạn 2: Định nghĩa và ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính.
- Giai đoạn 3: Việc đo lường các yếu tố được ghi nhận trong báo cáo tài chính.
- Giai đoạn 4: Việc trình bày thông tin trong báo cáo tài chính chung.

IPSASB được ban hành bởi cơ quan IPSASB, tiền thân là Ủy ban khu vực công (Public Sector Committee — PSC) trực thuộc IFAC. Sau khi thành lập, IPSASB đã tiến hành dự án thiết lập các IPSASs. IPSASB khởi xướng chương trình đầu tiên vào năm 1996, đã chọn cách bắt đầu bằng việc tham vấn những vướng mắc cốt lõi có thể được chấp nhận đáng tin cậy về báo cáo tài chính. Mục đích của dự án Khung khái niệm IPSASB là để phát triển các khái niệm, định nghĩa và nguyên tắc, nhằm đáp ứng các mục tiêu, bối cảnh của chính phủ và các đơn vị thuộc khu vực công khác; và do đó, thích hợp để hướng dẫn phát triển IPSASs và các tài liệu khác liên quan đến báo cáo tài chính của các đơn vị thuộc khu vực công áp dụng cơ sở kế toán dồn tích (IPSASB, 2013).

GPFR trong khu vực công là cung cấp thông tin cho người dùng GPFR với mục đích trách nhiệm và mục đích ra quyết định. Tuy nhiên, nếu quyết định cụ thể

hỗ trợ cung cấp thông tin hữu ích tối ưu thì sẽ ngăn chặn việc sử dụng GPFR cho mục đích trách nhiệm (Whittington, 2008). Đối với các đơn vị trong khu vực công, có thể lập luận rằng, ưu tiên phải được dành cho các mục đích trách nhiệm. Hay nói cách khác, Khung khái niệm nên làm rõ mục tiêu trách nhiệm của mình (Newbery, 2015).

Các đặc tính của thông tin có trong GPFRs là các thuộc tính giúp thông tin đó hữu ích cho người dùng và hỗ trợ đạt được các mục tiêu của báo cáo tài chính. Các đặc tính của thông tin (Qualitative Characteristics of information) trong GPFRs của các đơn vị kế toán công là: (a) tính thích hợp (relevance), (b) trình bày trung thực (faithful representation), (c) dễ hiểu (understandability), (d) kịp thời (timeliness), (e) có thể so sánh được (comparability) và (f) có thể kiểm chứng (verifiability) (IPSASB, 2013).

Nghiên cứu trên danh mục 31 IPSASs trên nguyên tắc kế toán cơ sở dồn tích cập nhật đến ngày 15 tháng 1 năm 2011. Tác giả truy cập vào công thông tin điện tử của IPSASB, khảo sát số lần xuất hiện các khái niệm về đặc tính thông tin trong Khung khái niệm trong từng IPSAS. Kết quả nghiên cứu cho thấy, trước thời điểm IPSASB ban hành Khung khái niệm — Tuyên bố sau cùng vào tháng 01 năm 2013 thì hầu hết các khái niệm về đặc tính của thông tin đã được sử dụng khi ban hành IPSASs, cụ thể: (e) có thể so sánh được (18 lần), (a) tính thích hợp (15 lần), (d) kịp thời (6 lần), (b) trình bày trung thực (5 lần), (c) dễ hiểu (5 lần), tập trung chủ yếu vào IPSAS 1 và IPSAS 18. Tuy nhiên, thuật ngữ khái niệm (f) có thể kiểm chứng thì không nhận thấy sự xuất hiện trong IPSASs.

Sau thời điểm ban hành, Khung khái niệm trở thành nền tảng cho việc ban hành IPSASs. Dẫn chứng thuật ngữ đơn vị kế toán công/ đơn vị báo cáo dùng chung cho nhiều IPSASs được ban hành bởi IPSASB như (i) IPSAS 35 — Consolidated financial statements; (ii) IPSAS 36 — Investments in associates and joint ventures; (iii) IPSAS 37 — Joint arrangements; (iv) IPSAS 38 — Disclosures in other entities.

Khung khái niệm này cố gắng tham chiếu chung cho IPSASB khi phát triển IPSASs mới (IPSASB, 2013). Tuy nhiên, các khung khái niệm khác nhau dường như không được phản ánh trong các IPSASs (Calmel, 2014), không phải lúc nào IPSASs cũng được xây dựng dựa hợp dựa trên Khung khái niệm. Vào tháng 4 năm 2019, Hội đồng cố vấn IPSASs đã phát hành Tài liệu tham vấn về khái niệm đo lường (Consultation paper on measurement) nhằm giải quyết cách xác định các cơ sở đo lường trong khu vực công. Hội đồng đã chỉ ra rằng sau khi hoàn thành Khung khái niệm, họ nhận thấy cần phải liên kết tốt hơn các yêu cầu và hướng dẫn đo lường IPSASs với các nguyên tắc cơ trong Khung khái niệm. Do đó, có cơ sở để cho rằng các yêu cầu "measurement" trong IPSAS nên được sửa đổi để phù hợp hơn với các khái niệm Khung IPSASB (IFAC, 2019).

3. Vận dụng Khung khái niệm trong việc xây dựng chuẩn mực kế toán công ở các quốc gia

Đầu những năm 1990, một phong trào cải cách để đổi mới kế toán chính phủ đã bắt đầu ở nhiều quốc gia (như Anh, Canada, Mỹ, New Zealand, Thụy Điển, Úc,...). Việc áp dụng kế toán cơ sở dồn tích được cho là thước đo cho sự đổi mới về kế toán công tại nhiều quốc gia khác nhau (Heald, D., 2003). Sự khác biệt về bối cảnh lịch sử, văn hóa, thể chế của mỗi quốc gia có thể ảnh hưởng đến cái cách khu vực công và hệ thống kế toán công (Benito, B. và các cộng sự, 2007). Khung khái niệm IPSASB công nhận sự đa dạng của cơ chế đặc thù riêng của hệ thống chính trị, văn hóa, xã hội trên khắp các quốc gia có thể áp dụng IPSASB (IPSASB, 2013). Do vậy, khi phát triển Khung khái niệm này, IPSASB đã cố gắng đáp ứng và nắm lấy sự đa dạng đó.

Cuối cùng, IPSASB đã công bố kết thúc giai đoạn 1 khi ban hành Khung khái niệm về IPSASs (IPSASB, 2013). Với ấn phẩm này, IPSASB giải thích các nguyên tắc và đặc điểm cơ bản sẽ hỗ trợ phát triển IPSASs và RPG trong những năm tiếp theo. Ngoài ra, các đặc tính thông tin và các yếu tố khác nhau GPFRRs được giải thích và thuật ngữ "Reporting entity" cũng được thảo luận. Trọng tâm của GPFRRs là cho mục đích trách nhiệm và ra quyết định. Khung IPSASB được phát triển để tạo thuận lợi cho việc triển khai IPSASs và để tăng cường tính nhất quán của thực tiễn. Khung khái niệm tồn tại công đặc điểm của khu vực công trong cách tiếp cận, đo lường các yếu tố thông tin tài chính và trình bày GPFRRs. Đầu tiên là việc xuất bản khung khái niệm IPSASB kèm về thời gian của khung. Nghiên cứu từ Eurostat (2013) đã kết luận rằng IPSAS là một tài liệu tham khảo không thể chối cãi để hài hòa kế toán khu vực công ở châu Âu. Tuy nhiên, Khung IPSASB nên được viết trước khi IPSAS được thiết lập, không phải bây giờ khi quá trình này đã được phát triển đầy đủ và đã được áp dụng.

Thêm vào đó, tính mở rộng của hai mục tiêu của Khung IPSASB, nghĩa là phục vụ cả mục đích trách nhiệm và mục đích ra quyết định. Trách nhiệm liên quan đến quá khứ trong khi quyết định có liên quan đến tương lai. Có sự đánh đổi khi thực hiện đồng thời hai mục đích này. Không thể thực hiện để xây dựng GPFRRs cho một đơn vị thuộc khu vực công mà không ưu tiên cho mục tiêu này hay mục tiêu khác. Cần nói rõ mục tiêu nào được ưu tiên trong việc lập GPFRRs và để đạt được mục tiêu đó cần có những hướng dẫn cụ thể hơn.

4. Bàn luận bài học nghiên cứu tại Việt Nam

Điểm luận ấn phẩm Khung khái niệm của IPSASB không phải là việc trình bày lại toàn bộ nội dung tài liệu, mà có thể tiếp cận bằng việc mô tả, phân tích hay đánh giá về ý nghĩa, giá trị hay chất lượng của nó. Bài

đánh giá cần giải đáp nhiều câu hỏi khác nhau, tuy nhiên, không có một khuôn mẫu nào chung cho tất cả các nhà bình luận (Allyson R. Abbott, 2015).

Phải thừa nhận rằng không có cơ sở lý thuyết nền, giả thuyết nghiên cứu hay bằng chứng thực nghiệm nào được đưa ra khi xây dựng Khung khái niệm này. Do đó, kết luận rằng Khung IPSASB không được đề xuất như là một ứng dụng của một công trình nghiên cứu khoa học. Khung này không phải là một lý thuyết thực nghiệm có thể bị bác bỏ bởi bằng chứng thực nghiệm thích hợp khác. Do đó, việc áp dụng các thuật ngữ trong nghiên cứu khoa học không có ý nghĩa khi bình luận về ấn phẩm này của IPSASB.

Tuy nhiên, các thuật ngữ về đặc tính thông tin trên GPFRRs được xây dựng một khuôn khổ gần như khoa học khi được đúc kết từ hội đồng cố vấn có chuyên môn cao và quy trình xây dựng dự án có quy mô lớn. Việc áp dụng một khuôn khổ gần như khoa học sẽ chỉ làm tăng những kỳ vọng về thông tin trên GPFRRs khi các chuẩn mực kế toán công được xây dựng ở các quốc gia dựa trên Khung khái niệm này. Phân tích này cho thấy Việt Nam nên sửa đổi thuật ngữ của Khung để phù hợp hơn với mức độ chắc chắn có thể đạt được trong báo cáo tài chính công. Các điều chỉnh được nhắc đến ở đây, không có nghĩa là triệt để thay đổi các khái niệm của Khung IPSASB. Hàm ý thể hiện rằng tiếp cận ứng dụng bằng các phương pháp nghiên cứu khoa học. Nói tóm lại, việc phát triển Khung khái niệm là bước thiết yếu để chuyển đổi thành công sang kế toán cơ sở dồn tích ở khu vực công. Ngoài ra, việc sử dụng Khung IPSASB của các quốc gia khác nhau có thể tạo điều kiện thuận lợi cho việc hài hòa hóa Kế toán công quốc tế./

Tài liệu tham khảo

- Bộ Tài chính, 2019. Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công của Việt Nam. Dự thảo 3 — Cục Quản lý giám sát Kế toán, kiểm toán, tháng 06/2019
- Brouwer, A., Hoogendoorn, M. and Naarding, E., 2015. Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting?. *Accounting and Business Research*, 45(5), 547—571.
- International Public Sector Accounting Standards Board — Final Pronouncement (IPSASB), 2013. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, January 2013,
- Newberry, S., 2015. Public sector accounting: shifting concepts of accountability. *Public Money & Management*, 35(5), 371—376.

The International Federation of Accountants (IFAC), 2011. *2011 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. ISBN: 978-1-60815-582-8.