

# VẬN DỤNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ ĐỂ HOÀN THIỆN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP CÓ THU.

ThS. Đào Thị Kim Yến

## Tóm tắt

Chuẩn mực kế toán đối với những người làm nghề kế toán là kim chỉ nam, hướng dẫn các nguyên tắc ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, lập báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính là kết quả cuối cùng của quá trình kế toán cung cấp thông tin cho các đối tượng có nhu cầu và những điều này trong đơn vị hành chính sự nghiệp cũng rất cần thiết. Mặc dù Nhà nước ta đã ban hành rất nhiều văn bản hướng dẫn cho việc lập báo cáo tài chính trong đơn vị hành chính sự nghiệp nhưng chỉ dừng lại ở việc cung cấp thông tin cho cơ quan quản lý, phục vụ nhu cầu của nhà quản lý các cấp mà chưa chú trọng đến việc công bố thông tin minh bạch cho đông đảo đối tượng có liên quan. Trong khi đó, chuẩn mực kế toán công quốc tế đã và đang đáp ứng điều này, vì vậy đề tài nghiên cứu vấn đề dựa vào chuẩn mực kế toán công quốc tế để hoàn thiện báo cáo tài chính trong đơn vị sự nghiệp có thu.

## Abstract

Accounting standards for the accounting profession is the lodestar, guiding principles recognize the arising economic operations, financial statement preparation. The financial statements are the final result of the accounting process to provide information for those in need and these things in public sector entities are also essential. Although the State has issued a lot of guidelines for the preparation of financial statements in public sector entities but just stop at providing information to the authorities, to serve the needs of the management at all levels that have not focused on information disclosure for large transparent objects concerned. Meanwhile, the public sector accounting standards has been that, so research problems based on the public sector accounting standards to improvement financial reporting in public sector entities.

Từ khóa: chuẩn mực kế toán công, đơn vị hành chính sự nghiệp.

## 1. Tổng quan nghiên cứu

Hiện nay, trên thế giới đã ban hành chuẩn mực kế toán công (IPSAS) nhằm định hướng cho lĩnh vực kế toán Nhà nước hoàn thiện hệ thống kế toán cũng như báo cáo tài chính tổng hợp toàn quốc gia. Có rất nhiều nước đã vận dụng hệ thống chuẩn mực kế toán công vào quá trình kế toán các đơn vị sự nghiệp công như Anh, Mĩ, Ấn Độ, Úc, Trung Quốc...

Theo PGS.TS. Mai Thị Hoàng Minh (2008) trong bài viết “Cần thiết ban hành chuẩn mực kế toán công”, tạp chí kế toán ngày 02/07/2008, trang 15: tác giả đã khẳng định các quốc gia phải lập báo cáo tài chính hợp nhất cho toàn bộ lĩnh vực công theo khuôn mẫu thống nhất của chuẩn mực kế toán công quốc tế để phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động cho từng năm để có sự so sánh trên phạm vi toàn cầu theo một tiêu chí chung nhất.

Theo PGS.TS Phạm Văn Đăng (2008), ‘Kế toán Nhà nước Việt Nam: Sự khác biệt với chuẩn mực quốc tế về kế toán công’, Tạp chí kế toán ngày 09.10.2008, trang 11: Kế toán Nhà nước Việt Nam qui định: đơn vị thu – chi ngân sách phải lập 28 báo cáo, đơn vị hành chính sự nghiệp phải lập 6 báo cáo và 4 phụ biểu, các đơn vị đặc thù còn có thêm các báo cáo đặc thù của ngành. Chuẩn mực kế toán công quốc tế qui định kế toán trên cơ sở tiền mặt lập 1 báo cáo thu – chi tiền mặt, kế toán trên cơ sở dồn tích lập 5 báo cáo (Báo cáo tình hình tài chính

của đơn vị ; Báo cáo kết quả hoạt động; Báo cáo sự thay đổi về tài sản thuần / Vốn chủ sở hữu ; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Chính sách kế toán và giải trình báo cáo tài chính)

Cũng như PGS.TS. Phạm Văn Đăng, PGS.TS. Đặng Thái Hùng (2009), 'Chuẩn mực kế toán công tại Việt Nam sự cần thiết và định hướng ban hành', Tạp chí kế toán Số 79, Tr. 16-18: cũng đã khẳng định hệ thống báo cáo tài chính được ban hành theo quyết định 19/2006 có nhiều khác biệt so với yêu cầu của chuẩn mực kế toán công quốc tế, mặc dù đã đáp ứng được yêu cầu quản lý Nhà nước, phù hợp với Luật ngân sách Nhà nước và các chính sách quản lý tài chính đối với đơn vị hành chính sự nghiệp. Tuy nhiên, báo cáo tài chính này mới chỉ là một bộ phận cấu thành để tổng hợp và báo cáo quyết toán NS nhằm phục vụ điều hành NS của Quốc hội mà chưa phải là báo cáo tài chính của một đơn vị kinh tế của đơn vị bị kiểm soát để phục vụ cho việc hợp nhất báo cáo tài chính của Chính phủ để công khai nhằm đánh giá năng lực tài chính và kết quả kinh doanh của quốc gia trong từng năm tài chính. Đồng thời, trong hệ thống báo cáo tài chính của đơn vị hành chính sự nghiệp Việt Nam hiện nay cũng chưa có Báo cáo lưu chuyển tiền tệ như chuẩn mực kế toán công quốc tế.

Tác giả Lư Thị Thanh Nhân (2011) cũng có đề tài "Tổ chức công tác kế toán hành chính sự nghiệp trong điều kiện có hoạt động sản xuất kinh doanh" tuy nhiên đề tài này chưa có sự vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế vào chế độ kế toán hiện hành.

## **2. Giới thiệu chuẩn mực kế toán công quốc tế.**

Chuẩn mực kế toán công quốc tế được bắt đầu soạn thảo bởi hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế, đến nay đã soạn được 32 chuẩn mực, trong đó có một chuẩn mực kế toán soạn thảo dựa trên cơ sở tiền, còn lại dựa trên cơ sở dồn tích. Mục tiêu của chuẩn mực kế toán công quốc tế là (a) thông tin có chất lượng và các đơn vị trên thế giới có thể so sánh số liệu trên báo cáo giữa các kỳ khác nhau, các tổ chức khác nhau và thậm chí giữa các nước với nhau; (b) tính minh bạch thể hiện qua các báo cáo khác nhau trong đơn vị có thể kiểm chứng được và giúp cho người sử dụng phân tích, đánh giá dữ liệu tài chính, số liệu kế toán để có quyết định kinh tế phù hợp hơn; (c) tính thống nhất thể hiện qua việc lập, trình bày BCTC giữa các đơn vị công, từ đó người sử dụng có thể đưa ra các kết luận phù hợp hơn mà không phải e ngại đến sự chênh lệch về thông tin; (d) trách nhiệm giải trình giúp các đơn vị kiểm toán nhà nước dễ dàng thực hiện công việc của mình khi kiểm toán trong các đơn vị hành chính sự nghiệp của Nhà nước; (e) tính quản trị: một quy trình quản lý khoa học và độ tin cậy cao sẽ được cung cấp bởi chuẩn mực kế toán công quốc tế.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế về báo cáo tài chính được giới thiệu trong các IPSAS 1 - Trình bày các báo cáo tài chính; IPSAS 2 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; IPSAS 6 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào đơn vị bị kiểm soát; IPSAS 8 - Báo cáo tài chính đối với các khoản lợi ích từ hoạt động liên doanh; IPSAS 10 - Báo cáo tài chính trong nền kinh tế siêu lạm phát; IPSAS 18 - Báo cáo bộ phận; IPSAS 24 - Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính. Các chuẩn mực này giải thích từ ngữ, điều kiện, phương pháp lập và mẫu biểu các báo cáo tài chính trong đơn vị công như báo cáo lưu chuyển tiền tệ, báo cáo tài chính hợp nhất, báo cáo trong nền kinh tế siêu lạm phát, báo cáo tài chính.

## **3. Hệ thống văn bản pháp lý chi phối báo cáo tài chính đơn vị hành chính sự nghiệp tại Việt Nam**

- Luật ngân sách nhà nước số 01/2002/QH11 được Quốc hội thông qua ngày 16/12/2002 tại kỳ họp thứ 2 Quốc hội khóa XI. Đây là một trong những văn bản quy phạm pháp luật quan trọng điều chỉnh các quan hệ giữa các chủ thể trong việc quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước

để thực hiện theo đúng các chính sách, kế hoạch, mục tiêu và chương trình công bố hàng năm về định hướng phát triển kinh tế, xã hội. Luật này quy định về việc lập, chấp hành, kiểm tra, thanh tra, quyết toán ngân sách nhà nước và về nhiệm vụ, quyền hạn của cơ quan nhà nước các cấp trong lĩnh vực ngân sách nhà nước.

- Luật kế toán là văn bản pháp lý cao nhất về kế toán do Quốc hội ban hành vào ngày 17/06/2003 tại kỳ họp thứ 3 Quốc hội khóa XI và có hiệu lực thi hành vào 01/01/2004. Văn bản pháp lý này quy định những vấn đề mang tính nguyên tắc và làm cơ sở nền tảng để xây dựng chuẩn mực và chế độ hướng dẫn kế toán. Trong đó các nội dung liên quan đến báo cáo tài chính được quy định cụ thể trong mục 3 chương II từ điều 29 đến điều 34 đề cập về báo cáo tài chính, về việc lập và nộp báo cáo tài chính cũng như nội dung công khai, hình thức, thời hạn công khai và kiểm toán báo cáo tài chính.

- Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC: Trong chế độ kế toán hành chính sự nghiệp theo Quyết định 19, quy định và hướng dẫn các nội dung, phương pháp kế toán cụ thể mang tính đặc thù trong một số lĩnh vực, một số ngành do Bộ tài chính trực tiếp ban hành. Nội dung cơ bản của hệ thống chế độ kế toán hành chính sự nghiệp Việt Nam gồm 4 phần, gồm hệ thống chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản, hệ thống sổ sách và hệ thống báo cáo tài chính. Với quyết định 19 này thì chế độ kế toán trong đơn vị công đã có quy định một số nội dung liên quan đến báo cáo tài chính cho đơn vị hành chính hiện nay. Hệ thống báo cáo tài chính của các đơn vị hành chính sự nghiệp cấp cơ sở có 6 báo cáo cơ bản: Bảng cân đối tài khoản, báo cáo tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng; Báo cáo thu-chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất, kinh doanh; Báo cáo tình hình tăng giảm tài sản cố định; Báo cáo số kinh phí chưa sử dụng đã quyết toán năm trước chuyển sang; Thuyết minh báo cáo tài chính và bốn phụ biểu khác

#### **4. Mô hình báo cáo tài chính công ở một số quốc gia:**

- Mô hình của Mỹ: Mô hình báo cáo tài chính của đơn vị nhà nước ở Mỹ được quy định trong Báo cáo số 34 của Ủy ban chuẩn mực kế toán nhà nước (GASB) được công bố vào năm 2006, "Các báo cáo tài chính cơ bản và những thảo luận, phân tích của nhà quản lý - áp dụng cho các đơn vị nhà nước địa phương và tiểu bang". Mô hình báo cáo này được chia thành hai mức độ tổng hợp báo cáo tài chính bao gồm: báo cáo tài chính quỹ và báo cáo tài chính tổng hợp.

- Mô hình kế toán Pháp: Pháp cùng với xu hướng cải cách quản lý tài chính công của các quốc gia trên thế giới, từ ngày 01 tháng 01 năm 2006, hệ thống kế toán tổng hợp của nhà nước Pháp được thiết lập và tồn tại song song với hệ thống kế toán ngân sách vốn đã được áp dụng từ trước. Hai hệ thống kế toán này hoạt động dựa trên các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán nhà nước của Pháp bao gồm một khung khái niệm về kế toán nhà nước và 13 chuẩn mực kế toán. Các chuẩn mực kế toán công của Pháp được xây dựng dựa trên Chế độ kế toán tổng hợp (do Ủy ban chuẩn mực kế toán Pháp - CRC - quy định), các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) và các chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS). Trong đó, chuẩn mực kế toán số 1 quy định các loại BCTC và nội dung cơ bản được trình bày trên BCTC của một đơn vị nhà nước gồm Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động; báo cáo lưu chuyển tiền tệ; thuyết minh báo cáo tài chính

- Mô hình của Trung Quốc: Hiện nay, Trung Quốc vẫn chưa thiết lập được một hệ thống báo cáo tài chính nhà nước đúng nghĩa theo như quan điểm của Chuẩn mực kế toán quốc tế cũng như quan điểm của phần lớn các quốc gia phát triển trên thế giới. Hệ thống kế toán nhà

nước dự định bao gồm kế toán ngân sách và kế toán tài chính. Báo cáo tài chính của nhà nước được đề xuất chia thành nhiều cấp độ như báo cáo đơn vị, báo cáo bộ, ngành và báo cáo tổng thể nhà nước. Trong đó, Bảng cân đối kế toán và Báo cáo tình hình thực hiện dự toán thu, chi được xem là những báo cáo tài chính cơ bản nhằm đáp ứng nhu cầu ra quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

- Mô hình của Nam Phi: Chuẩn mực kế toán khu vực công Nam Phi tương đồng với IPSAS và các qui định khác IPSAS chưa ban hành thì cũng rất tương đồng với IAS. Chuẩn mực lập trình bày BCTC thì gần như tương đồng hoàn toàn IPSAS 1. Nam Phi phân loại các đơn vị trong lĩnh vực công để áp dụng chuẩn mực kế toán công cho phù hợp. Xây dựng hai biểu thông tin tài chính hợp nhất riêng ở cấp chính quyền trung ương (cho các bộ ngành và cho các đơn vị công lập thuộc bộ) thay vì xây dựng một báo cáo tài chính hợp nhất chung cho toàn bộ các đơn vị và các cấp chính quyền, điều này phù hợp với điều kiện cụ thể của Nam Phi và tăng tính bí mật quốc gia.

### **5. Bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam**

Hiện nay các nước phát triển có nền kế toán công phát triển mạnh nhưng vẫn sử dụng đồng thời 2 cơ sở kế toán: cơ sở tiền mặt và cơ sở dồn tích. Do đó việc sử dụng cơ sở dồn tích có điều chỉnh trong đơn vị HCSN như hiện nay ở Việt Nam vẫn còn hợp lý tuy nhiên mục tiêu cuối cùng là vẫn chuyển đổi dần sang cơ sở dồn tích như hướng dẫn của IPSAS.

Mặt khác mỗi quốc gia có nền chính trị, quản lý tài chính khác nhau nên trong quá trình ban hành chuẩn mực kế toán công liên quan đến báo cáo tài chính tiếp cận theo IPSAS, các quốc gia đều điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện của nước mình, chẳng hạn như Pháp hệ thống kế toán công duy nhất vừa thực hiện kế toán ngân sách đồng thời thực hiện kế toán cho đơn vị nên hệ thống chuẩn mực kế toán áp dụng chung cho kế toán ngân sách và kế toán đơn vị.

Do đó khi Việt Nam tiếp cận IPSAS để xây dựng và hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính cho đơn vị HCSN cũng phải điều chỉnh cho phù hợp với nền kinh tế chính trị xã hội của Việt Nam. Đồng thời tham khảo những kinh nghiệm của khu vực doanh nghiệp khi xây dựng hệ thống báo cáo tài chính cho doanh nghiệp để thuận tiện cho việc hợp nhất kế toán quốc gia trong tương lai. Đặc biệt nên lấy nền tảng kế toán trên cơ sở dồn tích để định hướng cho việc xây dựng và hoàn thiện hệ thống kế toán cho đơn vị HCSN phù hợp với xu hướng chung của thế giới.

Tuy nhiên để có thể xây dựng được hệ thống báo cáo tài chính mới theo IPSAS thì như các quốc gia khác trên thế giới thì điều kiện đầu tiên mà chúng ta phải làm là thực hiện cải cách hành chính, cải cách phương cách quản lý tài chính công và thay đổi hệ thống NSNN không lồng ghép.

### **6. Một số định hướng hoàn thiện**

Để hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính cho cơ quan nhà nước và đơn vị sự nghiệp công lập tại Việt Nam cũng như đáp ứng được theo chuẩn mực kế toán công quốc tế cần phải thực hiện theo định hướng sau:

*Thứ nhất*, phải có những thay đổi căn bản đối với các văn bản pháp lý có ảnh hưởng trực tiếp đến nội dung thông tin được trình bày trên hệ thống báo cáo tài chính bao gồm Luật Ngân sách và Luật Kế toán.

*Thứ hai*, phải có sự chuyển đổi cơ sở kế toán cho các cơ quan Nhà nước và đơn vị sự nghiệp công lập từ cơ sở dồn tích có điều chỉnh sang cơ sở dồn tích đầy đủ, toàn diện.

*Thứ ba*, căn cứ vào chuẩn mực kế toán công quốc tế để xác lập hai phân hệ báo cáo tài chính theo mục tiêu sử dụng thông tin: báo cáo tài chính sử dụng cho mục tiêu chung và báo cáo tài chính sử dụng cho mục đích riêng biệt (quyết toán kinh phí, kiểm soát các khoản thu - chi ngân sách, ...).

*Thứ tư*, rà soát lại các nội dung được quy định trong chế độ kế toán áp dụng cho đơn vị hành chính sự nghiệp để có những thay đổi thích ứng đối với báo cáo tài chính theo quy định hiện hành theo hướng xác lập hai phân hệ báo cáo tài chính như nói trên, đồng thời có những thay đổi, bổ sung về tài khoản kế toán và phương pháp ghi nhận, xử lý theo hướng áp dụng cơ sở dồn tích đầy đủ.

*Thứ năm*, tiếp tục nghiên cứu để ban hành và đưa vào áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam trên cơ sở tham khảo và kế thừa những nội dung khoa học, phù hợp của chuẩn mực chuẩn mực kế toán công quốc tế.

## **7. Kết luận**

Với mục đích hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính trong đơn vị hành chính sự nghiệp để có thể đảm bảo được tính công khai, minh bạch, thống nhất, đề tài đã nghiên cứu chuẩn mực kế toán công quốc tế về báo cáo tài chính và tìm hiểu mô hình báo cáo của một số nước phát triển và đang phát triển. Đề tài đã rút ra được một số bài học kinh nghiệm và đề ra định hướng hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính. Tuy nhiên, đề tài chưa nghiên cứu sâu vào kỹ thuật kế toán để có thể lập ra hệ thống báo cáo thỏa mãn các yêu cầu nêu trên. Đây có lẽ là định hướng nghiên cứu tiếp theo của đề tài.

### **Tài liệu tham khảo**

#### **Tài liệu tham khảo tiếng Việt**

1. Bộ tài chính, 2006. *Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp*. Hà Nội: Nhà xuất bản Tài Chính.
2. Bộ tài chính, 2007. *Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế*. Hà Nội: Lưu hành nội bộ.
3. Bộ tài chính, 2007. *Tài liệu hội thảo định hướng và lộ trình áp dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế vào Việt Nam*. Hà Nội: Lưu hành nội bộ.
4. Bộ tài chính, 2010. *Thông tư 185/2010/TT-BTC*. Hà Nội.
5. Bộ tài chính, 2011. *Tài liệu hội thảo về hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế và lộ trình xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam*. Hà Nội: Lưu hành nội bộ.
6. Bộ môn kế toán tài chính trường Đại học Kinh Tế Thành phố Hồ Chí Minh, 2007. *Kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp*. TP.HCM: Nhà xuất bản lao động xã hội.
7. Chính phủ, 2004. *Nghị định 128/2004/NĐ-CP*. Hà Nội
8. Chính phủ, 2006. *Nghị định 43/2006*. Hà nội.
9. Chính phủ, 2005. *Nghị định 130/2005*. Hà nội.
10. Đặng Thái Hùng, 2009. *Chuẩn mực kế toán công tại Việt Nam, sự cần thiết và định hướng ban hành*, Tạp chí kế toán số 79, tr 16-18.
11. Đặng Thái Hùng, 2011. *Khả năng vận dụng chuẩn mực kế toán Công Quốc Tế để xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam, phương án tiếp cận đưa chuẩn mực kế toán công quốc tế vào Việt Nam phù hợp với điều kiện thực tế*. Hội thảo khoa học: Hệ thống chuẩn mực kế toán

công quốc tế và lộ trình xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Hà Nội, Bộ Tài Chính.

12. Phạm Văn Đăng và cộng sự, 2011. *Kế toán nhà nước*. TP.HCM: Nhà xuất bản tài chính.
13. Mai Thị Hoàng Minh, 2008. *Cần thiết ban hành chuẩn mực Kế toán công*. Bài báo khoa học. Tạp chí Kế toán Việt Nam Hà Nội số 69 tháng 12/2008.
14. Mai Thị Hoàng Minh, 2014. *Vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế để trình bày báo cáo tài chính nhà nước theo mô hình tổng kế toán nhà nước*. Hội thảo khoa học: Kế toán khu vực công Tại Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế toàn cầu. Trường Đại Học Kinh Tế Tp.HCM, 2014.
15. Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2009), *Nghiên cứu khoa học trong quản trị kinh doanh*, Nhà xuất bản Thống Kê.

#### **Tài liệu tham khảo nước ngoài**

16. ACCA, 2010. *Setting high professional standards for public services around the world*. Hà Nội. 2. Abdul Khan and Stephen Mayes, 2009. *Transition to Accrual Accounting*. Tài liệu IMF. <https://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=23248.0>> 3
17. Ouda Hassan, 2004. *Basic Requirements Model For Successful implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector*. International Consortium on Governmental Financial Management. Public Fund Digest volume IV, No. 1, 2004.
18. Ouda Hassan, 2008. *Transition barriers of accrual accounting in the public sector of developed and developing countries: statistical analyses with special focus on The Netherlands and Egypt*. Comparative international governmental Accounting research. Imprensa Da Universidade De Coimbra.
19. Ferranti, D. M. D. (2009), *'How to improve governance: a new framework for analysis and action'*, Washington, D.C.: Brookings Institution Press.