

KẾ TOÁN NHÀ NƯỚC VIỆT NAM: Sự khác biệt với chuẩn mực quốc tế về kế toán công

□ PGS.TS PHẠM VĂN DẰNG*

Kinh tế thị trường theo định hướng XHCN đòi hỏi kế toán nhà nước một mặt phải thừa nhận các nguyên tắc, thông lệ phổ biến của quốc tế, đồng thời, phải có mô hình quản lý phù hợp với đặc điểm và trình độ phát triển kinh tế của Việt Nam. Vì vậy, đòi hỏi những người soạn thảo chuẩn mực kế toán Việt Nam phải có nhận thức về sự khác biệt của kế toán nhà nước với kế toán công quốc tế để hài hòa giữa kế toán Nhà nước Việt Nam với chuẩn mực kế toán quốc tế.

Điểm tương đồng với chuẩn mực kế toán quốc tế

Hệ thống chuẩn mực quốc tế về kế toán công được xây dựng trên cơ sở hệ thống chuẩn mực kế toán (CMKT) trong lĩnh vực tư và được thực hiện trên cơ sở kế toán dồn tích. Việt Nam đã thực hiện cải cách hệ thống kế toán doanh nghiệp (DN) và hệ thống kế toán hành chính- sự nghiệp (HCSN). Chế độ kế toán HCSN về cơ bản đã thực hiện dồn tích, trừ hạch toán ghi nhận TSCĐ, nguồn kinh phí. Mặt khác, Việt Nam cũng đã xây dựng được hệ thống CMKT DN dựa trên CMKT quốc tế trong lĩnh vực tư, do đó, việc tiếp cận kế toán nhà nước với CMKT công quốc tế là tương đối gần và có nhiều thuận tiện trên các mặt như con người, nhận thức, hệ thống pháp lý, cơ chế tài chính...

Sự khác biệt giữa kế toán khu vực nhà nước của Việt Nam với chuẩn mực kế toán công quốc tế

Về đối tượng áp dụng: Kế toán trong lĩnh vực nhà nước của Việt Nam (viết tắt là kế toán nhà nước) áp dụng cho: các đơn vị thu- chi NSNN; các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp có sử dụng kinh

phí NSNN; các đơn vị sự nghiệp tổ chức không sử dụng kinh phí NSNN; các quỹ tài chính của Nhà nước. Kế toán nhà nước Việt Nam không áp dụng cho DN nhà nước và các DN khác thuộc mọi thành phần kinh tế.

Trong khi, CMKT công quốc tế áp dụng cho các đơn vị thuộc chính quyền trung ương, các chính quyền khu vực; chính quyền địa phương và các đơn vị trực thuộc các đơn vị này; các đơn vị cung cấp dịch vụ công được Nhà nước tài trợ thường xuyên. Nhà nước chịu trách nhiệm về tài sản công nợ khi phá sản. CMKT công không áp dụng cho DN nhà nước, các đơn vị, tổ chức công không được tài trợ thường xuyên để duy trì hoạt động liên tục.

Về phạm vi hợp nhất BCTC của Chính phủ: Kế toán nhà nước Việt Nam quy định việc lập báo cáo quyết toán NSNN nhưng chưa xác lập được nội dung, mẫu biểu và phương pháp hợp nhất BCTC Chính phủ. Còn theo CMKT công quốc tế, toàn bộ các đơn vị dưới sự kiểm soát của Chính phủ trong và ngoài nước hoặc các đơn vị Chính phủ phải chịu trách nhiệm về tài sản và công nợ khi giải thể,

phá sản đều được tổng hợp vào BCTC Chính phủ. Ngoài ra, tổng hợp lập báo cáo quyết toán chính quyền các cấp.

Về áp dụng cơ sở kế toán: Các đơn vị kế toán nhà nước Việt Nam đang áp dụng các cơ sở kế toán khác nhau. Đơn vị thu – chi ngân sách áp dụng cơ sở kế toán tiền mặt có điều chỉnh (đã theo dõi tạm ứng, nợ phải thu, nợ phải trả); đơn vị HCSN áp dụng cơ sở kế toán dồn tích có điều chỉnh (đã hạch toán đầy đủ nợ phải thu, nợ phải trả, tính hao mòn TSCĐ nhưng chưa tính vào chi phí hoạt động trong kỳ kế toán). Còn CMKT công quốc tế phân định rõ hai cơ sở kế toán: kế toán trên cơ sở tiền mặt; kế toán trên cơ sở dồn tích.

Về hệ thống thông tin: Thông tin đầu vào của kế toán nhà nước Việt Nam do Chính phủ quy định cụ thể, chia làm ba loại: lĩnh vực ngân sách; lĩnh vực HCSN; lĩnh vực đặc thù. Còn theo CMKT công quốc tế, các mẫu thông tin đầu vào do Hội nghề nghiệp quy định.

Thông tin đầu ra của kế toán

*Bộ Tài chính

nhà nước Việt Nam mới chỉ dừng lại quy định việc lập BCTC ở cấp đơn vị và có tổng hợp BCTC theo từng cấp ngân sách nhằm phục vụ quyết toán kinh phí ở đơn vị. Toàn Chính phủ chưa có quy định BCTC hợp nhất. Hiện tại, mới chỉ có báo cáo thống kê tài sản toàn Chính phủ và báo cáo ngân sách cho Quốc hội. CMKT công quốc tế quy định hai loại báo cáo: BCTC của Chính phủ (báo cáo tổng hợp các đơn vị thuộc sự kiểm soát của Chính phủ) và báo cáo ngân sách (lập theo yêu cầu của Quốc hội).

Những điểm khác biệt cụ thể

Về ghi nhận nguồn vốn: Chế độ kế toán HCSN của Việt Nam quy định số thu được ghi tăng tăng nguồn vốn. Còn CMKT công quốc tế quy định phải bù trừ giữa thu và chi, số chênh lệch mới được ghi tăng nguồn vốn.

Về danh mục BCTC: Kế toán nhà nước Việt Nam quy định: đơn vị thu- chi ngân sách phải lập 28 báo cáo, đơn vị HCSN phải lập 6 báo cáo và 4 phụ biểu, các đơn vị đặc thù còn có thêm các báo cáo đặc thù của ngành.

CMKT công quốc tế quy 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 BCTC).

Về hàng tồn kho: Kế toán nhà nước Việt Nam quy định cuối năm, nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ đã mua chưa sử dụng hết cũng được tính hết vào chi trong

kỳ và được quyết toán.

CMKT công quốc tế (IPSAS 12) lại quy định giá trị hàng tồn kho chỉ được ghi nhận vào chi phí trong kỳ cho phù hợp với doanh thu được ghi nhận.

Về giá trị XD/CB dở dang, sửa chữa lớn hoàn thành: Kế toán trong lĩnh vực nhà nước của Việt Nam quy định cuối năm được tính vào chi và quyết toán ngay trong kỳ, còn CMKT công quốc tế (IPSAS 11) quy định chi phí được công nhận là chi trong kỳ phù hợp với khối lượng hoàn thành.

Về tài sản cố định: Theo kế toán nhà nước của Việt Nam, khi mua sắm TSCĐ, tính toán toàn bộ giá trị tài sản vào số chi trong kỳ, hàng năm tính hao mòn TSCĐ, ghi giảm nguồn hình thành TSCĐ mà chưa thực hiện khấu hao TSCĐ vào chi phí trong kỳ đảm bảo phù hợp với doanh thu và chi phí. Kế toán nhà nước Việt Nam quy định tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình, vô hình, hướng dẫn phương pháp kế toán tăng, giảm, hao mòn, khấu hao, sửa chữa nhưng chưa hạch toán thiết bị quân sự, tài sản là di sản.

Trong khi đó, CMKT công quốc tế (IPSAS 17) quy định số khấu hao mỗi kỳ được ghi nhận là chi phí; phân chia tài sản phi tài chính là bất động sản, nhà xưởng, thiết bị; kế toán cả phần thiết bị quân sự chuyên dụng, cơ sở hạ tầng và không hướng dẫn kế toán tài sản là di sản.

Về tỷ giá hối đoái và xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái: Kế toán nhà nước Việt Nam quy định các khoản thu chi ngân sách bằng ngoại tệ được quy đổi theo tỷ giá do Bộ Tài chính công bố. Chênh lệch tỷ giá được ghi tăng chi hoặc

ghi giảm chi trong kỳ.

Còn CMKT công quốc tế (IPSAS 4) quy định tỷ giá hối đoái được ghi nhận theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh giao dịch thường được coi là tỷ giá giao ngay. Chênh lệch tỷ giá được ghi nhận là khoản thu hoặc chi phí trong kỳ phát sinh.

Về bất động sản đầu tư, nợ tiềm tàng, công cụ tài chính: Kế toán nhà nước Việt Nam chưa có cơ chế tài chính cụ thể nên chưa có hướng dẫn hạch toán đối với bất động sản đầu tư, nợ tiềm tàng, các công cụ tài chính...

Còn CMKT công quốc tế quy định và hướng dẫn rõ cách xử lý và hạch toán kế toán trong từng trường hợp (bất động sản đầu tư, nợ tiềm tàng, các công cụ tài chính...)

Về giao dịch: Trong kế toán nhà nước Việt Nam, kế toán thu- chi ngân sách quy định giao dịch một chiều: Kế toán HCSN quy định giao dịch một chiều đối với thu, chi liên quan đến ngân sách; hai chiều đối với hoạt động dịch vụ. Trong hệ thống CMKT công quốc tế, mới chỉ có CM cho các giao dịch trao đổi mà chưa có chuẩn mực cho các giao dịch một chiều.

Về quy định kế toán trong nền kinh tế siêu lạm phát và các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng: Trong khi CMKT công quốc tế (IPSAS 10) đã có hướng dẫn cụ thể, thì kế toán nhà nước Việt Nam chưa quy định các khoản dự phòng, các khoản nợ phải trả tiềm tàng.

Về chi phí đi vay: Kế toán trong lĩnh vực nhà nước của Việt Nam quy định chi phí đi vay hạch toán là khoản chi ngân

sách, chi hoạt động chưa được vốn hoá. Còn CMKT công quốc tế hướng dẫn hạch toán chi phí vay, phương pháp vốn hoá chi phí vay liên quan đến mua tài sản, xây dựng hoặc sản xuất tài sản.

Về thặng dư, thâm hụt: Kế toán nhà nước Việt Nam quy định thu - chi ngân sách xác định tồn quỹ ngân sách trong đó có tính cả các khoản đi vay (trừ khoản vay cho vay lại) và các khoản thu, chi chuyển nguồn, chuyển niên độ ngân sách; đơn vị HCSN tính chênh lệch thu, chi hoạt động do tiết kiệm kinh phí và chênh lệch hoạt động kinh doanh dịch vụ để bổ sung nguồn kinh phí, tăng thu nhập, trích lập các quỹ.

Trong khi đó, theo CMKT công quốc tế, thu - chi ngân sách xác định thặng dư, thâm hụt theo thu, chi ngân sách các khoản đi vay hạch toán riêng bù đắp bội chi; đơn vị dịch vụ công được nhà nước tài trợ thường xuyên tính thặng dư thâm hụt hoạt động thông thường, thặng dư thâm hụt hoạt động bất thường.

Tiến tới hài hoà với các CMKT công quốc tế

Để tiến tới sự hài hoà giữa kế toán nhà nước Việt Nam và CMKT công quốc tế, phù hợp với xu thế hội nhập và phát triển của Việt Nam thì cần thiết phải xây dựng một hệ thống CMKT công của Việt Nam, trên cơ sở chuẩn mực kế toán công quốc tế phù hợp với đặc thù của Việt Nam. Để làm được điều đó, phải thực hiện qua các bước:

(1) *Nghiên cứu, đánh giá thực trạng và đề xuất sửa đổi, bổ*

sung cơ chế tài chính công và kế toán nhà nước phù hợp với CMKT công quốc tế.

Cần đánh giá thực trạng kế toán nhà nước Việt Nam, từ đó, chỉ ra những vấn đề sửa đổi cơ chế tài chính công và những vướng mắc, bất hợp lý so với CMKT công quốc tế.

(2) *Tổ chức biên dịch, nghiên cứu CMKT công quốc tế*

(3) *Xác định hướng và lộ trình áp dụng CMKT công quốc tế để xây dựng hệ thống CMKT nhà nước Việt Nam.*

(4) *Sửa đổi, bổ sung cơ chế tài chính công phù hợp với CMKT công quốc tế.*

Kế toán nhà nước của Việt Nam chịu sự chi phối bởi Luật Ngân sách và các văn bản quy định cơ chế tài chính cho các đơn vị thuộc lĩnh vực công. Còn

điểm khác biệt giữa các quy định của Luật Ngân sách với các quy định của chuẩn mực công. Vì vậy, để có thể vận dụng được chuẩn mực công quốc tế đòi hỏi phải có sửa đổi, bổ sung.

(5) *Nghiên cứu, xây dựng hệ thống CMKT công của Việt Nam.*

(6). *Triển khai áp dụng các CMKT công của Việt Nam*

Căn cứ vào hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc gia, cần có các quy định cụ thể cho các đơn vị trong lĩnh vực công thực hiện. Cần tiến hành các bước:

- Xây dựng hoàn chỉnh CĐKT nhà nước

- Xây dựng quy trình nghiệp vụ phù hợp với định hướng phát triển

- Kiểm tra, triển khai thực hiện.■