



Chuẩn mực kế toán nhà nước của Cộng hòa Pháp và những kinh nghiệm áp dụng khi xây dựng chuẩn mực kế toán công ở Việt Nam

II TH.S ĐÀO THỊ BÍCH HẠNH
(Học viện Tài chính)



Cùng với tiến trình cải cách tài chính công, hệ thống pháp luật về kế toán nói chung và kế toán Nhà nước nói riêng của Việt Nam đã dần từng bước được hoàn thiện. Tuy nhiên trong thực tế tổ chức thực hiện, cơ sở pháp lý hiện hành vẫn chưa đảm bảo tính nhất quán giữa các hệ thống kế toán nhà nước, cũng như chưa hoàn toàn phù hợp với

các tiêu chuẩn quốc tế. Chính vì vậy xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công đã được khẳng định là lộ trình tất yếu để tạo ra một khuôn khổ pháp lý thống nhất cho hoạt động kế toán công ở Việt Nam. Mặc dù chúng ta đã được tiếp cận với hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) do Ủy ban Khu vực công (PSC) thuộc Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) xây dựng. Tuy nhiên khi thiết lập

hệ thống chuẩn mực kế toán riêng của Việt Nam vẫn còn nhiều câu hỏi đặt ra xoay quanh các vấn đề: 1. Việt Nam sẽ xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công như thế nào? Có áp dụng các chuẩn mực kế toán công quốc tế hay không? 2. Khi áp dụng những chuẩn mực kế toán công quốc tế vào Việt Nam có cần thiết phải có những sửa đổi, vận dụng cho phù hợp với hoạt động tài chính công

cũng như yêu cầu quản lý của Việt Nam hay không? Nhằm mục đích trả lời các câu hỏi trên, xin giới thiệu về cơ sở xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán nhà nước tại nước Cộng hòa Pháp và những kinh nghiệm có thể áp dụng khi xây dựng chuẩn mực kế toán công của Việt Nam.

Điều kiện ra đời hệ thống chuẩn mực kế toán nhà nước tại Pháp

Ngày 1/8/2001 Quốc hội Pháp đã thông qua Luật Tổ chức về Tài chính nhà nước (LOLF), luật này đưa ra các quy định mới về ngân sách Nhà nước và bắt đầu được áp dụng cho việc xây dựng và thực hiện ngân sách kể từ năm 2006 thay thế cho sắc lệnh ngày 2/1/1959. Sự ra đời của LOLF đã đặt một dấu ấn quan trọng trong lịch sử của nước Pháp vì nó dẫn đến những thay đổi sâu sắc toàn bộ cơ cấu tài chính nhà nước cũng như sự vận hành của toàn bộ hệ thống nhà nước từ thể chế chính trị đến quản lý hành chính. Luật mới không thuần túy là việc cải cách tài chính mà được coi là một thoả ước mới của xã hội về tài chính công, nền tảng của cải cách Nhà nước.

Hiện đại hóa phương thức quản lý ngân sách nhà nước: chuyển từ cơ chế quản lý ngân sách theo đầu vào sang cơ chế quản lý ngân sách theo kết quả đầu ra là nội dung chủ yếu của cải cách tài chính công tại Pháp theo luật LOLF. Cải cách này đã làm thay đổi toàn bộ cấu trúc ngân sách nhà nước theo chương trình, thay đổi cách thức và sự vận hành của các hệ thống quản lý, cải cách các công cụ cung cấp thông tin đó là kế toán nhà nước và kiểm toán.

Trước cải cách, kế toán nhà nước chỉ tồn tại duy nhất một loại hình đó là kế toán ngân sách được thực hiện trên cơ sở tiền mặt, với những qui định của Luật LOLF kể từ năm 2006 kế toán nhà nước của Pháp bao gồm 3 loại:

» **Kế toán Ngân sách:** dựa trên cơ sở tiền mặt, ghi chép các nghiệp vụ thu, chi ngân sách tại thời điểm nhập quỹ, xuất quỹ, loại hình kế toán này nhằm phản ánh tình hình thực hiện thu, chi ngân sách cũng như tồn quỹ ngân sách.

» **Kế toán Tổng hợp:** dựa trên cơ sở dồn tích, áp dụng trên nguyên tắc ghi nhận quyền và nghĩa vụ của nhà nước, theo đó các khoản thu, chi ngân sách được tính vào niên độ ngân sách của năm phát sinh quyền và nghĩa vụ, không phụ thuộc vào thời điểm nhập quỹ hoặc xuất quỹ thanh toán.

» **Kế toán phân tích chi phí của các hoạt động:** dùng để phân tích chi phí của các hoạt động đã được cam kết trong các chương trình ngân sách, loại hình kế toán này đặc biệt hơn kế toán phân tích thông thường ở chỗ nó cho phép đo lường được kết quả hoạt động của các cơ quan, đơn vị sử dụng kinh phí.

Việc cải cách chế độ kế toán nhà nước trên, đặc biệt là việc áp dụng kế toán tổng hợp chỉ có tính khả thi khi xây dựng được các nguyên tắc kế toán dựa trên cơ sở dồn tích. Theo qui định của Luật LOLF, năm 2002, Ủy ban Chuẩn mực Kế toán công đã được thành lập bao gồm đại diện của các cơ quan thuộc khu vực công, Tòa Kiểm toán, Chủ tịch Hội đồng quốc gia về kế toán, những người hành nghề kế toán chuyên nghiệp và cá nhân lành nghề. Sau khi Ủy ban này cho ý kiến, chuẩn mực kế toán nhà nước của Pháp đã chính thức được ban hành ngày 21/5/2004.

Cơ sở xây dựng nội dung các chuẩn mực kế toán nhà nước tại Pháp

Hệ thống chuẩn mực kế toán nhà nước của Pháp bao gồm một khung khái niệm về kế toán nhà nước và 13 chuẩn mực. Hệ thống chuẩn mực được xây dựng dựa trên việc tham khảo Chế độ Kế toán Tổng hợp (PCG) do Ủy ban

Chế độ kế toán (CRC) của Pháp qui định, các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) được nghiên cứu và áp dụng cho các doanh nghiệp ở châu Âu từ năm 2005 theo qui định 1606/2002/EC của Nghị viện và Hội đồng châu Âu ngày 19/7/2002, các chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS). Mỗi chuẩn mực bao gồm ba nội dung: trình bày căn cứ của chuẩn mực, những điều qui định của chuẩn mực, minh họa.

» Chuẩn mực số 1: Báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính cung cấp và cho phép so sánh thông tin của 5 năm liền kề, bao gồm: Bảng Cân đối kế toán; Bảng kết quả hoạt động; Bảng lưu chuyển tiền tệ; Phụ lục.

Bảng Cân đối kế toán, Bảng lưu chuyển tiền tệ được xây dựng theo qui chế kế toán chung của CRC, vận dụng chuẩn mực kế toán IAS 1, IAS 7, IPSAS 1, IPSAS 2. Bảng kết quả hoạt động không vận dụng theo một chuẩn mực nào của IAS hay IPSAS.

» Chuẩn mực số 2: Chi phí

Xác định 3 loại chi phí của nhà nước: chi phí thường xuyên; chi phí về kinh tế và xã hội của nhà nước (kinh phí chuyển giao cho các hộ gia đình, các doanh nghiệp, chính quyền địa phương, Liên minh châu Âu...), chi phí tài chính. Trong chuẩn mực này những chi phí có bản chất như chi phí của doanh nghiệp thì nguyên tắc kế toán được áp dụng theo Chế độ kế toán của CRC. Những chi phí đặc thù liên quan đến nhiệm vụ điều hòa kinh tế và xã hội của nhà nước thì không có chuẩn mực tham chiếu. Chi phí bất thường theo chuẩn mực IAS 8 và IPSAS 3

» Chuẩn mực số 3: Thu thuộc thẩm quyền của nhà nước

Các khoản thu thuộc về quyền lực của nhà nước, không mang tính chất đối khoản (ví dụ thuế, lệ phí, các khoản phạt...). Không có chuẩn mực tham chiếu nào của IAS hoặc IPSAS.

» Chuẩn mực số 4: Các khoản thu từ hoạt động của nhà nước

Những khoản thu từ hoạt động của nhà nước (nhượng, bán tài sản, cung cấp dịch vụ, cho thuê tài sản), thu hoạt động tài chính, các khoản trợ cấp, biểu tượng. Các qui định về hạch toán kế toán của chuẩn mực này theo CRC, phạm vi áp dụng của chuẩn mực tham khảo IAS 18 và IPSAS 9.

» Chuẩn mực số 5: Tài sản cố định vô hình

Tài sản cố định vô hình của nhà nước thuộc phạm vi chuẩn mực này biểu thị những lợi ích kinh tế của nhà nước trong tương lai thông qua việc thực hiện những quyền của nhà nước, hoặc là những chi phí tạo ra những cải thiện bền vững cho khả năng hoạt động của các cơ quan của nhà nước (bao gồm cả bằng phát minh, bản quyền, phần mềm, trang mạng internet). Chuẩn mực này tham khảo nhiều tài liệu và các chuẩn mực hiện hành về định nghĩa, cũng như các tiêu chuẩn của tài sản cố định vô hình.

» Chuẩn mực số 6: Tài sản cố định hữu hình

Tài sản cố định hữu hình như nhà xây dựng, cơ sở hạ tầng giao thông, tác phẩm nghệ thuật Chuẩn mực này được trình bày phù hợp với những nguyên tắc chung của kế toán doanh nghiệp ngoại trừ những đặc thù liên quan đến hoạt động của nhà nước, trên cơ sở nguyên tắc kế toán của CRC, tham chiếu với các chuẩn mực IAS 16, IAS 17, IPSAS 13, IPSAS 17.

» Chuẩn mực số 7: Tài sản tài chính

Tài sản tài chính bao gồm: sự tham gia của nhà nước ở các đơn vị khác, thể hiện quyền của nhà nước về tài chính ở các đơn vị này (ví dụ nắm giữ một phần vốn trong một công ty tài chính); những khoản nhà nước cho vay hoặc cho tạm ứng. Chuẩn mực này được xây dựng theo nguyên tắc chung của kế toán doanh

nh nghiệp, phù hợp với một số qui định của CRC và chuẩn mực IAS 27, IAS 22, IPSAS 6.

» Chuẩn mực số 8: Hàng tồn kho của nhà nước

Hàng tồn kho của nhà nước bao gồm hàng hóa hoặc tài sản bất động sản dành để bán. Nó cũng bao gồm nguyên liệu, sản phẩm dở dang hoặc đã hoàn thành nhằm mục đích để phân phối hoặc để bán hoặc để dùng sản xuất sản phẩm mới. Chuẩn mực này được xây dựng theo chuẩn mực IPSAS 12 (IAS2).

» Chuẩn mực số 9: Các khoản nợ phải thu ngắn hạn

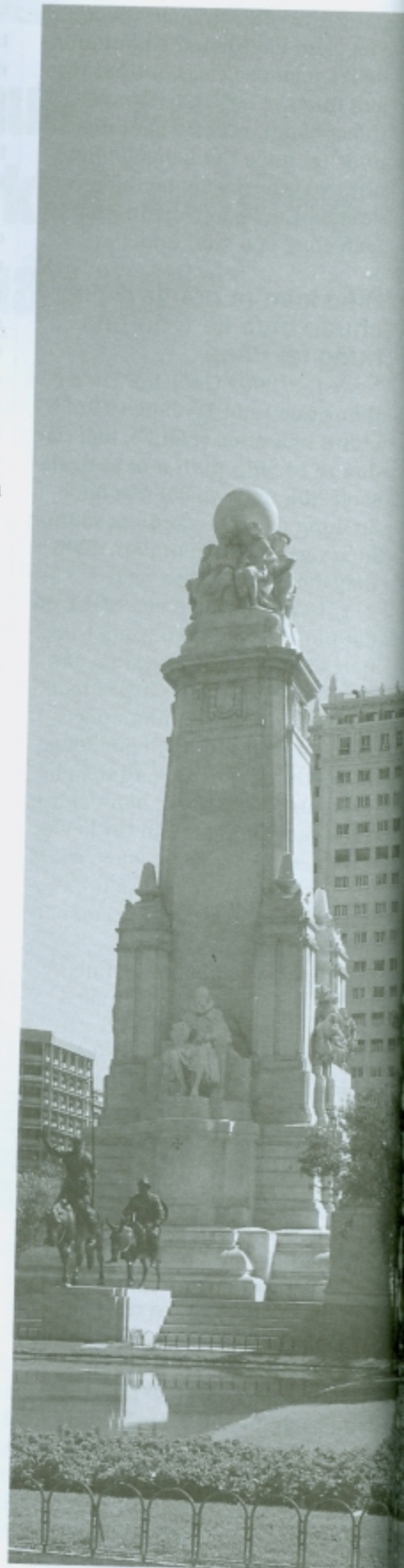
Những khoản nợ phải thu ngắn hạn trong phạm vi của chuẩn mực là những khoản phải thu khách hàng do việc bán tài sản hoặc cung cấp dịch vụ, những khoản nợ thuế và tiền phạt, các khoản phải thu khác. Chuẩn mực này được xây dựng dựa theo nguyên tắc kế toán của CRC.

» Chuẩn mực số 10: Các khoản mục tiền tệ của Nhà nước

Phạm vi áp dụng của chuẩn mực đề cập đến các khoản mục tiền tệ của Nhà nước được ghi vào bên Tài sản Nợ và Tài sản Có của Bảng Cân đối kế toán. Các định nghĩa, quy tắc kế toán của chuẩn mực này được xây dựng dựa trên những đặc thù riêng có của Nhà nước.

» Chuẩn mực 11: Nợ tài chính và các công cụ tài chính có kỳ hạn

Chuẩn mực này liên quan đến các nghiệp vụ về phát hành, chuyển đổi, quản lý và hoàn trả các khoản vay của Nhà nước được đề cập đến trong Điều 25 của Luật LOLF. Những nội dung thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này được ghi vào Tài sản Nợ và Tài sản Có trong Bảng cân đối kế toán, bao gồm các khoản nợ tài chính (trái phiếu có thể chuyển đổi hoặc không chuyển đổi). Các công cụ tài chính có kỳ hạn (hợp đồng thay đổi tỷ lệ lãi suất, chuyển đổi ngoại tệ). Nội dung quy định trong



chuẩn mực này dựa vào các quy định kế toán của CRC và áp dụng các nguyên tắc thuộc Ủy ban Quy chế Ngân hàng và Tài chính.

» Chuẩn mực số 12: Các khoản dự phòng

Chuẩn mực này đề cập đến các khoản dự phòng rủi ro, dự phòng chi phí, nợ phi tài chính và tài sản nợ khác. Dự phòng rủi ro liên quan đến những rủi ro từ các cam kết của nhà nước (ví dụ bảo lãnh cho các doanh nghiệp, hoặc tổ chức ngân hàng), từ các vụ tranh chấp liên quan đến hoạt động của nhà nước, từ chuyển đổi ngoại tệ. Dự phòng chi phí bao gồm dự phòng cho chi phí thường xuyên và chi đầu tư. Nợ phi tài chính là các khoản nợ người cung cấp, khoản nợ thuộc nghĩa vụ của nhà nước về thuế, các khoản tạm thu thuế thu nhập doanh nghiệp. Tài sản nợ khác là những tài sản mà giá trị được xác định nhưng kỳ hạn không xác định (ví dụ trái phiếu kho bạc phát hành cho các tổ chức quốc tế thay cho phần góp vốn của Pháp vào các tổ chức này). Chuẩn mực này được xây dựng theo những quy định của CRC.

» Chuẩn mực số 13: Các cam kết của nhà nước cần giải trình

Điều 54 của Luật LOLF qui định trong phụ lục của quyết toán ngân sách phải có đánh giá về những cam kết ngoài Bảng cân đối kế toán của nhà nước. Chuẩn mực này thiết lập các cam kết được đưa vào trong phụ lục bao gồm: Các cam kết trong khuôn khổ những thỏa thuận mang tính pháp lý của nhà nước với các đối tác bên ngoài (ví dụ những khoản nợ được bảo lãnh, hợp đồng liên doanh tài chính). Các cam kết trách nhiệm của nhà nước đối với những tranh chấp được xác nhận. Các cam kết về tiền lương hưu của viên chức.

Chuẩn mực này đặc biệt vì không có những quy định kế toán và chuẩn mực hiện hành có thể tham chiếu và áp dụng trực tiếp.

Bài học kinh nghiệm về

việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán nhà nước của Pháp

Hệ thống chuẩn mực kế toán nhà nước của Pháp được xây dựng sau khi Pháp ban hành Luật LOLF để thực hiện một cuộc cải cách tổng thể lĩnh vực tài chính nhà nước. Việc cải cách chuyển từ cơ chế quản lý ngân sách theo đầu vào sang cơ chế quản lý ngân sách theo kết quả đầu ra đã tạo ra một văn hóa quản lý mới: **văn hóa quản lý và kiểm soát vốn của nhà nước theo kết quả**. Nghị viện, Chính phủ, các nhà quản lý và hoạch định chính sách, các cơ quan, đơn vị sử dụng ngân sách phải vận dụng tư duy của người quản lý doanh nghiệp để đánh giá hiệu quả chi tiêu công, đảm bảo các định vụ công vừa có chất lượng, vừa được thực hiện với chi phí thấp nhất.

Những cải cách kế toán công, đặc biệt là sự ra đời của kế toán tổng hợp nhằm thực hiện yêu cầu của Luật LOLF: các tài khoản của nhà nước phải hợp thức, trung thực và phản ánh chính xác tình hình tài sản và tài chính của nhà nước. Phạm vi nhà nước ở đây bao hàm tất cả những thực thể (cơ quan, đơn vị, tổ chức) thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật tài chính, điều đó đã đặt ra yêu cầu: cần phải có những nguyên tắc kế toán được chuẩn hóa để có thể ghi nhận được các nghiệp vụ liên quan đến quyền và nghĩa vụ của nhà nước được thực hiện thông qua các thực thể đó. Những nguyên tắc kế toán đó là hệ thống chuẩn mực kế toán.

Hệ thống chuẩn mực kế toán của Pháp được áp dụng cho kế toán tổng hợp của nhà nước và được xây dựng dựa trên qui định "Các nguyên tắc áp dụng đối với kế toán tổng hợp của nhà nước chỉ khác nguyên tắc áp dụng đối với doanh nghiệp ở những hoạt động đặc thù riêng của nhà nước". Theo qui định này hệ thống chuẩn mực phải được xây dựng dựa trên hai yêu cầu: một là

áp dụng những qui tắc kế toán của doanh nghiệp, hai là phải thể hiện được những hoạt động thuộc về đặc thù riêng của nhà nước. Thực hiện theo qui định của Luật LOLF, hệ thống chuẩn mực kế toán của Pháp đã được soạn thảo và ban hành dựa trên những qui tắc kế toán của doanh nghiệp (được qui định trong Chế độ kế toán chung của Pháp, trong chuẩn mực kế toán quốc tế IAS) với cách thức tiến hành là: xác định những qui tắc kế toán nào của doanh nghiệp có thể sử dụng trực tiếp, qui tắc nào cần sửa đổi, qui tắc nào cần phải xây dựng mới để phản ánh được các nghiệp vụ đặc thù thuộc lĩnh vực tài chính nhà nước không có trong các qui định của doanh nghiệp. Bên cạnh đó để đạt được yêu cầu phải thể hiện được những hoạt động thuộc về đặc thù riêng của nhà nước và phù hợp với những qui định quốc tế, hệ thống chuẩn mực cũng được xây dựng dựa trên việc tham khảo chuẩn mực kế toán công quốc tế. Tuy nhiên những cải cách về phương thức quản lý cũng như việc hoàn thiện và nâng cấp các công cụ cung cấp thông tin mà Pháp đang tiến hành đã đem đến những khác biệt trong hệ thống chuẩn mực kế toán nhà nước của Pháp so với các chuẩn mực kế toán công quốc tế.

Những kinh nghiệm trong việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công của Pháp có thể áp dụng vào Việt Nam

» **Thứ nhất:** Xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công trước hết chúng ta phải đặt nó trong bối cảnh hiện tại cũng như những định hướng lâu dài về quản lý tài chính công của Việt Nam. Quản lý ngân sách theo kết quả đầu ra, vận dụng cách thức quản lý của doanh nghiệp đang là xu hướng quản lý tài chính công hiện đại mà hiện nay nhiều nước trên thế giới đã và đang áp dụng. Việt Nam cũng đang từng bước tiến dần tới

phương thức này bằng việc giao quyền tự chủ về tài chính cho các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công, triển khai thí điểm lập dự toán ngân sách theo khuôn khổ chi tiêu trung hạn (MTEF) từ năm 2005 đối với 4 Bộ: Bộ Y tế, Bộ Giáo dục và Đào tạo, Bộ Giao thông vận tải, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn.

» **Thứ hai:** Xác định cơ sở để xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán của Việt Nam, theo qui định của khoản 2, Điều 8, Luật Kế toán số 03/2003/QH1: “Bộ Tài chính qui định chuẩn mực kế toán trên cơ sở chuẩn mực quốc tế về kế toán và theo qui định của luật này”. Như vậy cơ sở để xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công của Việt Nam là hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế và Luật Kế toán. Tuy nhiên hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế được xây dựng chủ yếu dựa trên các chuẩn mực kế toán quốc tế áp dụng cho doanh nghiệp (IAS), mặc dù đã có những sửa đổi cho phù hợp với tính chất hoạt động của tài chính nhà nước nhưng mỗi một quốc gia sự hoạt động đó đều có những điểm khác biệt. Vì vậy các chuẩn mực kế toán công quốc tế cần phải được sửa đổi cho phù hợp với Việt Nam. Đặc biệt cần phân biệt giữa quản trị tài chính doanh nghiệp với quản trị tài chính công dựa trên những đặc thù riêng trong những hoạt động của nhà nước, ví dụ khi xác định kết quả hoạt động sự nghiệp tại một đơn vị sự nghiệp, điểm khác biệt cơ bản đối với một doanh nghiệp là ở chỗ các chi phí được tiêu dùng không có sự tương quan trực tiếp với sản phẩm đầu ra thu được vì không có doanh thu. Tương tự đối với thuế, các nội dung chuẩn mực kế toán thiết lập cho doanh nghiệp với tư cách là người nộp thuế, nhưng đối với nhà nước thì với tư cách là người thu thuế.

» **Thứ ba:** Cần phải xây dựng các chuẩn mực kế toán dựa trên cơ sở dồn tích. Trên thực tế hiện

nay kế toán nhà nước của Việt Nam chủ yếu được tiến hành trên cơ sở tiền mặt: thu NSNN được hạch toán khi đối tượng nộp tiền bằng tiền mặt hoặc bằng chuyển khoản vào KBNN, như vậy khả năng về nguồn ngân sách trong kỳ không được xác định đầy đủ; chi NSNN chỉ được hạch toán khi xuất quỹ ngân sách, mặc dù dự toán năm của các đơn vị sử dụng ngân sách có được theo dõi nhưng nằm ngoài bảng cân đối kế toán, khi những cam kết chi ngân sách theo khuôn khổ chi tiêu trung hạn (MTEF) được thiết lập từ 5 đến 5 năm thì phương pháp kế toán này sẽ không còn phù hợp. Việc hạch toán thực thu, thực chi đã thể hiện những hạn chế trong việc điều hành ngân sách của cơ quan tài chính, cũng như việc quản lý tài chính ở các đơn vị sử dụng kinh phí NSNN (ví dụ khó khăn trong việc quản lý các khoản thu ngoài ngân sách, kinh phí chuyển năm sau ở các đơn vị sự nghiệp). Các chuẩn mực kế toán dồn tích có thể được xây dựng theo một số ví dụ: ghi nhận các nghiệp vụ thu, chi ngay từ khi có những cam kết; kế toán thu tiền vay nợ đồng thời với việc ghi nhận số tiền phải trả nợ trong tương lai cả gốc và lãi; hạch toán các khoản dự phòng cho duy tu, sửa chữa tài sản cố định ngay từ khi xây dựng, phản ánh các khoản phải trả về BHXH trong tương lai từ việc thu BHXH hiện tại....

Để có thể xây dựng được hệ thống chuẩn mực kế toán công của Việt Nam, chúng ta cần tiếp tục nghiên cứu các chuẩn mực kế toán công quốc tế cũng như kinh nghiệm của các nước trên thế giới. Các chuẩn mực kế toán công được xây dựng một cách khoa học là cơ sở để kế toán và kiểm toán thực sự trở thành một công cụ quản lý có hiệu quả của nhà nước. Cái đích mà chúng ta hướng tới đó chính là xây dựng một tài chính công: công khai, minh bạch, hiệu quả, phát triển và bền vững. **KT**