

# TỔNG KẾ TOÁN NHÀ NƯỚC: Công cụ quan trọng trong hệ thống tài chính quốc gia Việt Nam

▣ PGS.TS. Đặng Văn Thanh\*

**T**rong quá trình đổi mới, cơ chế quản lý kinh tế, HTKT Việt Nam đã được cải cách khá toàn diện, ngày càng phát triển phù hợp với yêu cầu của kinh tế thị trường, mở cửa và hội nhập. HTKT thống nhất áp dụng trong cả nước đã được ban hành gồm Luật Kế toán, các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán. Trên nền tảng của những quy định chung, HTKT đã được cụ thể hóa, vận dụng cho từng lĩnh vực kinh tế tài chính... Tuy nhiên, trên thực tế, còn rất nhiều tài sản quốc gia, ngân quỹ nhà nước chưa được nhận dạng, chưa được kiểm kê và kiểm soát, chưa được kế toán. Cho đến nay, ở Việt Nam chưa có HTKT để phản ánh toàn bộ tài sản và ngân quỹ quốc gia và chưa được một tổ chức cụ thể chịu trách nhiệm phản ánh và kiểm soát tập trung. Cả về lý thuyết lẫn trên thực tế, Nhà nước vẫn không biết được đầy đủ, chính xác tổng giá trị tài sản quốc gia, tổng nguồn ngân quỹ của Nhà nước, sự biến động và số hiện có của ngân quỹ nhà nước.

Tổng kế toán quốc gia hay Tổng kế toán nhà nước là khái niệm quen thuộc ở nhiều quốc gia phát triển, là công cụ cần thiết và có hiệu quả để phản ánh, kiểm kê kiểm soát toàn bộ tài sản và ngân quỹ của một quốc gia, một đất

Cho đến nay, ở Việt Nam, vẫn chưa có hệ thống kế toán (HTKT) để phản ánh toàn bộ tài sản và ngân quỹ quốc gia và chưa được một tổ chức cụ thể chịu trách nhiệm phản ánh và kiểm soát tập trung. Những hiểu biết về kế toán nhà nước vẫn còn rất hạn chế, lại không được đầu tư thỏa đáng để nghiên cứu thật thấu đáo và có bài bản.

Đã đến lúc, cần có sự nhận thức đúng, thống nhất và có cách thức xây dựng và duy trì HTKT nhà nước- Tổng kế toán quốc gia, một công cụ hữu hiệu để phản ánh, kiểm kê, kiểm soát toàn bộ tài sản và ngân quỹ của một quốc gia vốn đã rất phổ biến ở các quốc gia phát triển.

nước. Ở Việt Nam, thuật ngữ này cũng đã xuất hiện từ những năm đầu của thập kỷ 90 thế kỷ XX, nhưng rất tiếc, cho đến nay, vẫn chưa tồn tại trên thực tế. Trong ngành thống kê, được sự giúp đỡ của Liên hiệp quốc, Việt Nam đã xây dựng và vận hành khá thành công hệ thống tài khoản quốc gia (System of National Accounts – SNA). Các tài khoản chi phí và thu nhập quốc gia, các tài khoản phân phối... đã góp phần quan trọng trong việc tính thu nhập quốc nội và nhiều chỉ tiêu kinh tế vĩ mô khác. Riêng hạch toán kế toán, trong đó, có kế toán nhà nước đã không bắt kịp những bước phát triển này của hạch toán thống kê. Những hiểu biết về kế

toán nhà nước còn rất hạn chế, lại không được đầu tư thỏa đáng để nghiên cứu thật thấu đáo và có bài bản. Còn có sự khác nhau về nhận thức, sự lúng túng, thiếu kiên quyết và trí tuệ cần thiết cho việc triển khai. Đã đến lúc, cần có sự nhận thức đúng, thống nhất và cách thức xây dựng và duy trì HTKT nhà nước- Tổng kế toán quốc gia.

## Tài chính nhà nước

Trong cơ chế quản lý kinh tế của mỗi quốc gia, tài chính luôn là tổng hòa các mối quan hệ kinh tế, là tổng thể các nội dung và giải pháp tài chính- tiền tệ. Tài chính không chỉ có nhiệm vụ nuôi dưỡng, phát triển, khai thác các nguồn lực, thúc đẩy duy trì tăng

\* Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam

trường kinh tế, tăng thu nhập, mà còn phải quản lý, sử dụng có hiệu quả mọi nguồn lực, mọi tiềm năng của đất nước. Với chức năng tập trung, phân phối, giám đốc bằng đồng tiền và tổ chức luân chuyển vốn, nguồn vốn, tài chính là tổng hòa các mối quan hệ kinh tế gắn với phân phối tổng sản phẩm quốc dân và các nguồn tiền tệ trong quá trình hình thành, sử dụng các quỹ tiền tệ để thực hiện các mục tiêu và nhiệm vụ kinh tế - xã hội đã hoạch định.

Tài chính, mà biểu hiện cụ thể là các quỹ tiền tệ được hình thành qua phân phối lần đầu và phân phối lại thu nhập quốc dân, thực chất là công cụ phân phối sản phẩm quốc dân. Thông qua phân phối tài chính, mối quan hệ giữa tích lũy và tiêu dùng được xác lập và từ đây, các mối quan hệ cân đối lớn của nền kinh tế quốc dân được xác lập. Các quan hệ tài chính luôn giữ vai trò trung tâm trong quá trình thực hiện các giải pháp nhằm ổn định tiền tệ, bình ổn vật giá, nâng cao sức mua và nhu cầu tiêu dùng của xã hội. Thông qua các quan hệ phân phối, tài chính được sử dụng như một công cụ sắc bén điều tiết thu nhập giữa các tầng lớp dân cư trong xã hội.

Tài chính, trong đó có ngân sách nhà nước (NSNN) là công cụ quản lý và điều tiết vĩ mô nền kinh tế. Trong nền kinh tế thị trường, mọi vận hành của nền kinh tế được tiền tệ hóa, tài chính tham gia vào quá trình thực hiện các định hướng kinh tế của Nhà nước và hướng dẫn các hoạt động kinh doanh, điều chỉnh các quan hệ kinh tế. NSNN- bộ phận cấu thành quan trọng của tài chính nhà nước (TCNN)- là công cụ quản lý và điều tiết vĩ mô toàn diện các quan hệ kinh tế. Vai trò của NSNN trong nền kinh tế thị trường thể hiện ở hai mặt: Một mặt, NSNN là

một quỹ tiền tệ lớn, tập trung và là tiềm lực kinh tế, là thực hiện kinh tế để điều tiết vĩ mô nền kinh tế; Mặt khác, NSNN tham gia trực tiếp vào quá trình điều tiết kinh tế thông qua chính sách động viên (động viên qua thuế, phí, lệ phí, từ tài trợ, từ quỹ dự trữ tài chính...), bố trí cơ cấu đầu tư, điều chỉnh cơ cấu kinh tế, hỗ trợ khuyến khích sản xuất trong nước, hướng dẫn sản xuất và tiêu dùng, tham gia chính sách giá, tỷ giá và lãi suất tín dụng.

### Tài chính nhà nước và yêu cầu kiểm kê, kiểm soát

Hệ thống tài chính là tổng thể các quan hệ tài chính trong các lĩnh vực hoạt động khác nhau nhưng thống nhất với nhau về bản chất, chức năng và liên hệ hữu cơ với nhau về sự hình thành và sử dụng các quỹ tiền tệ trong nền kinh tế. Hệ thống tài chính Việt Nam gồm TCNN, tài chính DN và tài chính dân cư.

TCNN là một bộ phận hợp thành của tài chính quốc gia, với ba đặc điểm cơ bản: Thuộc sở hữu của toàn dân mà nhà nước là đại diện chủ sở hữu; Mục tiêu hoạt động của TCNN hướng vào thực hiện các chức năng chính trị, xã hội và kinh tế của nhà nước, phục vụ cho toàn xã hội, hoạt động không vì mục đích lợi nhuận, vì quyền lợi của nhân dân; Quản lý và sử dụng được điều chỉnh bằng pháp luật của nhà nước. Chính sách thu chi được thực hiện theo một khuôn khổ pháp lý gắn liền với quyền lực chính trị của nhà nước.

Nội dung chủ yếu của TCNN bao gồm: NSNN, quỹ NSNN; các quỹ tập trung, quỹ chuyên dùng, tài sản quốc gia và ngân quỹ quốc gia; hoạt động tín dụng nhà nước (nhà nước, Chính phủ vay, cho vay và trả nợ tiền vay).

Có thể kể ra ở đây một số quỹ TCNN: Các quỹ dự trữ, dự phòng

(Quỹ dự trữ quốc gia; Quỹ dự trữ tài chính; Quỹ dự trữ ngoại hối; Quỹ dự phòng, Quỹ tích lũy trả nợ nước ngoài); Các quỹ chuyên dùng: Quỹ phòng chống ma túy; Quỹ phát triển khoa học công nghệ; Quỹ đầu tư xây dựng hạ tầng cơ sở; Hệ thống các quỹ môi trường...; Các quỹ chương trình, mục tiêu (Quỹ xóa đói giảm nghèo, quỹ trợ cấp thất nghiệp, Quỹ Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế).

Trong nền kinh tế thị trường, do yêu cầu của sự phát triển kinh tế, Nhà nước phải đảm nhận chức năng quản lý kinh tế song hành với hoạt động chính trị, quản lý hành chính, tư pháp, quốc phòng. TCNN lúc này trở thành công cụ để nhà nước can thiệp vào kinh tế nhằm điều tiết các hoạt động sản xuất kinh doanh. Phạm vi hoạt động của TCNN đã không ngừng mở rộng, không chỉ dừng lại các hoạt động thu chi NSNN, các quỹ ngoài ngân sách (bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế nhằm chăm lo phúc lợi cộng đồng...), hoạt động tài chính của các đơn vị hành chính, đơn vị sự nghiệp mà còn có cả hoạt động đầu tư, hỗ trợ tài chính cho các khu vực kinh tế. Như vậy, xét về mặt thể chế, có thể thấy, TCNN bao hàm sự đan xen của những hoạt động mang tính chất cộng đồng, xã hội, không vì lợi nhuận và một số các hoạt động mang tính chất kinh tế như hoạt động đầu tư, kinh doanh của các DN nhà nước. Ngày nay, nhận thức tính vị lợi trong quá trình hoạt động của các DN nhà nước thể hiện xu hướng cải cách chính sách trong nền kinh tế thị trường, đặc biệt là trong xu hướng phát triển cạnh tranh và hội nhập. DN thuộc sở hữu Nhà nước phải là một đơn vị kinh doanh thực sự và lợi nhuận chính là nguồn lực sống còn của DN.

Có thể thấy, *ngân quỹ nhà nước*, biểu hiện bằng tiền của TCNN bao gồm quỹ NSNN, các quỹ ngoài ngân sách (quỹ bảo hiểm xã hội, các quỹ hỗ trợ...), tài chính của đơn vị cung cấp dịch vụ, hàng hóa công, trong đó, quỹ NSNN là một bộ phận quan trọng nhất. Bởi lẽ, NSNN là quỹ tiền tệ tập trung lớn nhất của Nhà nước, đóng vai trò chủ đạo, định hướng sự vận hành của các khâu tài chính công bộ phận, hơn nữa nó còn giữ trọng trách cân đối tài chính trong hệ thống TCNN.

Để quản lý, điều hành TCNN, ngân quỹ nhà nước, Nhà nước phải sử dụng các công cụ quản lý với tư cách là thể chế, là phương thức, là vật truyền dẫn các tác động của chủ thể quản lý (Nhà nước) lên đối tượng quản lý: Quy định pháp lý, dự toán, kế toán, kiểm toán.

#### **Kế toán nhà nước - Tổng kế toán nhà nước**

Yêu cầu đặt ra là phải phản ánh cho được, kiểm kê, kiểm soát chặt chẽ toàn bộ ngân quỹ nhà nước và tài sản quốc gia ở mọi thời điểm và sự vận động của nó. Bởi vì đây là tài sản của quốc gia, tiền của nhân dân. Kế toán là công cụ hữu hiệu ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin về toàn bộ tình hình và sự vận động của các nguồn tài chính (dưới các hình thức như thuế, phí, lợi ích quốc gia, các khoản vay, trả nợ, chi thường xuyên, chi đầu tư phát triển, chi trả nợ, chi chương trình, mục tiêu, dự án, các nhiệm vụ đặc biệt...), tài sản quốc gia và thông qua đó mà kiểm tra, kiểm soát được các chức năng, sự biến động, chuyển dịch của tài sản quốc gia, ngân quỹ nhà nước, giúp Nhà nước đưa ra được các quyết định kinh tế, những biện pháp quản lý kinh tế, tài chính hữu hiệu. Kế toán nhà nước là một bộ phận của kế toán

nói chung trong nền kinh tế quốc dân, do vậy, cũng phải tuân thủ những nguyên tắc và phương pháp kế toán chung. Tuy nhiên, kế toán nhà nước có vị trí độc lập nhất định trong HTKT chung, gắn liền với chu chuyển kinh tế - tài chính qua NSNN, quỹ NSNN và ngân quỹ nhà nước.

Tuy kế toán nhà nước, tổng kế toán quốc gia và kế toán DN có sự độc lập với nhau (kế toán của các chủ thể khác nhau, phản ánh những quan hệ kinh tế - tài chính không hoàn toàn giống nhau), nhưng có quan hệ với nhau chặt chẽ và trên nền tảng những nguyên tắc kế toán và phương pháp kế toán căn bản. Kế toán nhà nước phản ánh, kiểm tra và cung cấp thông tin hoạt động kinh tế - tài chính của nhà nước trên phạm vi cả nước, hay từng địa phương, toàn bộ hoạt động của NSNN, của ngân quỹ nhà nước, nợ của nhà nước, các quỹ TCNN và tài sản nhà nước, các hợp đồng kinh tế - tài chính của từng đơn vị sử dụng ngân quỹ nhà nước. Các đối tượng sử dụng thông tin kế toán nhà nước là Quốc hội, hội đồng nhân dân, các cấp chính quyền, các cơ quan quản lý nhà nước; các đơn vị sử dụng kinh phí nhà nước; các DN, tổ chức và nhân dân.

Những năm qua, nhà nước tiến hành công cuộc đổi mới và cải cách trong hầu hết các lĩnh vực của nền kinh tế - xã hội, trong đó, có lĩnh vực quản lý TCNN. Luật NSNN năm 2002 đã tạo dựng khuôn khổ pháp lý thống nhất về quản lý, điều hành NSNN, quỹ NSNN. Các nguồn thu của Nhà nước được kịp thời, đầy đủ hơn và quản lý tập trung ở KBNN. Hệ thống KBNN và một số tổ chức TCNN đã ra đời thay nhà nước thực hiện quản lý có hiệu quả các nguồn lực tài chính của nhà nước, góp phần đáng kể để nhà nước

thực hiện chức năng điều tiết kinh tế. Mặt khác, các khoản nợ của nhà nước cũng từng bước dần tập trung quản lý chủ yếu tại cơ quan tài chính - KBNN, các tài sản nhà nước cũng có những cơ chế hành lang pháp lý phù hợp để tạo lập sự quản lý tập trung của nhà nước. Kế toán nhà nước đã và đang trở thành công cụ quan trọng giúp nhà nước quản lý kiểm tra, kiểm soát nguồn lực tài chính của nhà nước. Tuy nhiên, cho đến nay, Việt Nam vẫn chưa có HTKT nhà nước với tư cách là một trong kế toán nhà nước thực sự làm công tác kế toán nhà nước theo đúng nghĩa của nó. việc quản lý, kiểm soát thực trạng và sự biến động của tài sản quốc gia, các quỹ của Nhà nước, nợ nhà nước, tài sản, vật tư, tiền vốn của các cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp được thực hiện ở nhiều cơ quan khác nhau.

#### **Những việc cần làm**

Nền kinh tế ngày càng phát triển phong phú đa dạng với nhiều hình thức, độ mở càng rộng và hội nhập ngày càng sâu toàn diện vào kinh tế thế giới, kinh tế khu vực, đòi hỏi kế toán phải có sự thay đổi cho phù hợp để có thể phản ánh được đầy đủ, kịp thời các hoạt động về kinh tế của Nhà nước.

**Trước hết**, cần có nhận thức đúng về ngân quỹ quốc gia, ngân quỹ nhà nước để có biện pháp và công cụ quản lý hiệu quả. Trong chừng mực nhất định có sự hiểu chưa đúng, chưa hết và nhầm lẫn về TCNN, ngân quỹ nhà nước. Ngân quỹ nhà nước do KBNN quản lý và kế toán hiện nay chưa phải là toàn bộ ngân quỹ nhà nước, chưa bao gồm toàn bộ tài sản quốc gia. Nhưng cũng đã bao hàm nhiều nguồn ngân quỹ của nhà nước mà trước hết là quỹ NSNN, sau đó là các quỹ tập trung, quỹ chuyên dùng và các

vốn quỹ thuộc chương trình, dự án của nhà nước, cuối cùng là các khoản nợ vay, các khoản tiền gửi của các đơn vị thụ hưởng NSNN và các ngân quỹ nhà nước...

**Hai là**, kế toán phải góp phần quản lý thống nhất TCNN, xây dựng nền tài chính ổn định lành mạnh, đảm bảo sử dụng các nguồn lực tài chính, tiết kiệm có hiệu quả, đáp ứng yêu cầu quản trị, phát triển kinh tế xã hội, nâng cao đời sống nhân dân. Thông tin phục vụ quản lý điều hành TCNN vừa phải nhanh nhạy, vừa phải đầy đủ, chính xác, toàn diện và bao quát hết các hoạt động TCNN. Hệ thống KBNN đã thực hiện một trong các chức năng quản lý quỹ NSNN và các quỹ tài chính khác, hệ thống thông tin được tổ chức theo hệ thống dọc từ trung ương đến địa phương (KBNN trung ương, KBNN tỉnh, KBNN huyện) đã góp phần quan trọng thu thập, cung cấp thông tin kịp thời về thu, chi quỹ NSNN, tình hình nợ nhà nước (nợ trong nước) và một số quỹ TCNN khác. Các cơ quan tài chính, thuế đã tập trung cung cấp thông tin chi tiết thu ngân sách theo từng lĩnh vực hoạt động, theo từng sắc thuế, chi ngân sách theo nội dung kinh tế, chi cấp phát đầu tư xây dựng và chi chương trình mục tiêu của Chính phủ. Các cơ quan, tổ chức tài chính khác thu thập và cung cấp thông tin nợ nhà nước (thu, chi viện trợ không hoàn lại, việc tăng giảm tài sản của quốc gia, các quỹ TCNN khác).

Tuy nhiên, việc thu thập cung cấp thông tin phục vụ quản lý điều hành TCNN cũng trong tình trạng chia cắt cục bộ theo chức năng quản lý, chưa có sự gắn kết thống nhất giữa các cơ quan để thống

nhất số liệu quản lý. Nhà nước thực hiện chế độ dân chủ rộng rãi, các hoạt động kinh tế phải được công khai hóa trong phạm vi cho phép để mọi người dân được biết, được bàn và cùng thực hiện. Trong hoạt động về thu, chi NSNN, sử dụng tài sản công quỹ nhà nước kể cả các khoản đóng góp của dân, thu, chi.

**Ba là**, vận dụng có chọn lọc các nguyên tắc và thông lệ quốc tế về kế toán vào điều kiện cụ thể của Việt Nam để thiết lập tổng kế toán nhà nước. Trong bối cảnh mở cửa và hội nhập kinh tế, hệ thống quản lý TCNN nói chung và HTKT nói riêng phải có một bước đổi mới sâu sắc, toàn diện tạo ra môi trường kinh tế lành mạnh, các quan hệ kinh tế và thông tin cung cấp về TCNN phản ánh kịp thời, đa dạng phù hợp với yêu cầu thông tin của các nước trong khu vực và trên thế giới. Trong điều kiện này đòi hỏi HTKT nhà nước Việt Nam một mặt phải thừa nhận những nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ kế toán nhà nước của thế giới, mặt khác, phải sớm hình thành mô hình tổng kế toán nhà nước ở Việt Nam phù hợp với lộ trình cải cách hành chính của Việt Nam và trình độ công nghệ tài chính ngân hàng trong việc xử lý các quan hệ nghiệp vụ kinh tế - tài chính.

**Bốn là**, cần có Luật TCNN làm nền tảng và là cơ sở pháp lý cho việc quản lý TCNN và tổ chức kế toán nhà nước. Luật về TCNN sẽ điều chỉnh và chế tài toàn bộ nguồn vốn quỹ của Nhà nước, cách thực hiện phân bổ và phương thức sử dụng. Trên nền tảng đó, có những quy định pháp lý về kế toán nhà nước. Các quy định của Luật TCNN và luật kế toán xác định rõ ràng phương pháp “kép”, phân biệt rõ ngân sách và kế toán. Như vậy, vẫn giữ lại kế toán “tiền mặt” trong theo dõi quản lý việc chấp

hành ngân sách và chấp thuận kế toán “dồn tích” trong kế toán tổng hợp. Phương pháp kế toán dồn tích trở thành “yếu tố trung tâm trong kế toán nhà nước”, trong đó, phát triển các loại kế toán khác: kế toán ngân sách và kế toán chi phí của chính phủ, chi phí xã hội.

**Năm là**, triển khai đầy đủ cả ba yếu tố của kế toán nói chung và kế toán nhà nước nói riêng:

**Kế toán tổng hợp:** Kế toán tổng hợp của Nhà nước được tiến hành theo phương pháp kế toán dồn tích “dựa trên nguyên tắc ghi nhận các quyền và nghĩa vụ”, các nghiệp vụ được “tính vào kỳ ngân sách liên quan đến nghiệp vụ đó, hoàn toàn độc lập với thời điểm chi trả hay nhập quỹ”. Như vậy, kế toán tổng hợp của nhà nước tuân thủ luật kế toán chung. Kế toán dồn tích cấu thành nên “trục chính của HTKT nhà nước” và phải “thể hiện được một cách chính xác tình hình tài chính của nhà nước thông qua các luồng tiền phải thu và nợ, tức là thể hiện rõ tính xác thực các tài khoản của nhà nước”.

**Kế toán ngân sách:** theo đuổi hai mục tiêu: (1) cho phép phản ánh các khoản chi tiêu ngân sách đã được Quốc hội quyết định (hàng năm hoặc nhiều năm); (2) công tác kế toán phải thể hiện được việc chấp hành các lệnh chuẩn chi và quyết định chi mà các chuẩn chi viên đã quyết định.

**Kế toán quản trị:** Ngoài kế toán tổng hợp, kế toán ngân sách, Nhà nước còn phải triển khai một loại hình kế toán khác nữa (kế toán quản trị) dùng để phân tích chi phí, lợi ích của các hoạt động nhà nước.

**Sáu là**, chuẩn bị tốt các điều kiện cho thiết lập và vận hành tổng kế toán nhà nước trong thời gian tới như nhận thức, nguồn nhân lực, kỹ năng và các điều kiện vật chất. ■