

Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế và quan điểm xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam

II PGS.TS. ĐÀO XUÂN TIÊN

(Kiểm toán Nhà nước)

Cùng với sự phát triển kinh tế của đất nước và sự đổi mới sâu sắc cơ chế quản lý kinh tế tài chính, hệ thống kế toán, kiểm toán Việt Nam trong những năm qua phát triển phù hợp với cơ chế quản lý, phù hợp với tiến trình cải cách, đổi mới và hội nhập quốc tế, khu vực. Theo tiến trình mở cửa, hội nhập về lĩnh vực kế toán, kiểm toán giai đoạn 2000 - 2010 cơ bản đã hoàn thành việc hoàn thiện khuôn khổ pháp lý, trong đó quan trọng là Luật Kế toán đã được xây dựng và ban hành áp dụng, hệ thống 26 chuẩn mực kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp, hệ thống chuẩn mực kiểm toán được xây dựng và ban hành khá đầy đủ đã đưa vào áp dụng. Tuy nhiên, trong lĩnh vực kế toán thuộc khu vực công như: kế toán ngân sách nhà nước, kế toán các cơ quan, đơn vị hành chính, sự nghiệp thì chưa có chuẩn mực. Cùng với quá trình cải cách quản lý tài chính công nói chung, cải cách kế toán khu vực công nói riêng, chúng ta đang đứng trước một đòi hỏi cấp thiết là phải nghiên cứu, ban hành và triển khai áp dụng các chuẩn mực kế toán công.

Hiện nay, Bộ Tài chính đang trong quá trình triển khai nghiên cứu, xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công áp dụng ở Việt Nam. Bài viết này tác giả mong muốn trao đổi một vài ý kiến về hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế và quan điểm, nguyên tắc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế

toán công Việt Nam.

Khái quát về hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế.

Hệ thống Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards) được hiểu là những mục thuộc, những qui định chung mang tính nguyên tắc về việc ghi chép kế toán và lập các báo cáo tài chính thuộc khu vực công. Chuẩn mực kế toán công quốc tế do Ủy ban Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) ban hành. Các chuẩn mực kế toán công quốc tế được coi là những yêu cầu chính thức của Ủy ban khu vực công (PSC - Public Sector Committee) đối với kế toán công trong các quốc gia, nhằm cải thiện chất lượng các báo cáo tài chính trong khu vực công của các quốc gia. Việc tuân thủ hợp lý các chuẩn mực kế toán công sẽ tạo điều kiện cho tính minh bạch, trách nhiệm cũng như tính dễ hiểu, thích hợp trong quản lý tài chính công nói chung và trong quản lý chi tiêu công nói riêng của các quốc gia trên toàn thế giới.

Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế được xây dựng và ban hành đến nay gồm 25 chuẩn mực, có thể chia ba nhóm sau:

(1) Nhóm chuẩn mực kế toán áp dụng đối với kế toán trên cơ sở tiền mặt, nhóm này có 1 chuẩn mực - IPSAS "Báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán tiền mặt". Do

tính đơn giản, khả năng cung cấp thông tin kịp thời phục vụ cho quản lý và điều hành ngân sách nhà nước theo cách truyền thống (ngân sách theo đầu vào) của phương pháp kế toán tiền mặt, nên hiện tại kế toán công của phần lớn các quốc gia trên thế giới vẫn theo nguyên tắc kế toán trên cơ sở tiền mặt. Tuy nhiên, khi thực hiện phương thức quản lý ngân sách hiện đại (ngân sách theo kết quả) và các thông tin về hoạt động của Chính phủ không chỉ gói gọn trong các dòng tiền ra - vào ngân sách nhà nước, mà còn các thông tin về tài sản của nhà nước thì kế toán trên cơ sở tiền mặt không thể đáp ứng được, khi đó bổ sung các nguyên tắc kế toán dồn tích.

(2) Nhóm các chuẩn mực kế toán áp dụng đối với kế toán các đơn vị thuộc khu vực công như các cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp. Các chuẩn mực kế toán đòi hỏi kế toán theo nguyên tắc kế toán trên cơ sở dồn tích, bao gồm 21 chuẩn mực, từ IPSAS 1 đến IPSAS 21. Nhìn chung, các chuẩn mực này đều được xây dựng trên cơ sở các chuẩn mực kế toán áp dụng cho kế toán doanh nghiệp, có sửa đổi nhất định cho phù hợp với khu vực công.

(3) Nhóm các chuẩn mực kế toán áp dụng đối với kế toán các hoạt động liên quan đến ngân sách Nhà nước, gồm 3 chuẩn mực, từ IPSAS 22 đến IPSAS 24. Các chuẩn mực này mới được ban hành trong năm 2006 và có hiệu lực từ ngày 1 tháng 1 năm

Stt	Tên chuẩn mực
1	IPSAS – Báo cáo tài chính trên cơ sở tiền mặt
2	IPSAS 1 – Trình bày các báo cáo tài chính
3	IPSAS 2 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
4	IPSAS 3 – Thặng dư hoặc thâm hụt ròng trong kỳ báo cáo, các sai sót cơ bản và thay đổi trong chính sách kế toán
5	IPSAS 4 – Tác động của sự thay đổi tỷ giá hối đoái
6	IPSAS 5 – Chi phí đi vay
7	IPSAS 6 – Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào đơn vị bị kiểm soát
8	IPSAS 7 – Kế toán các khoản đầu tư vào các đơn vị liên kết
9	IPSAS 8 – Báo cáo tài chính đối với khoản lợi ích từ hoạt động liên doanh
10	IPSAS 9 – Thu nhập từ các giao dịch trao đổi
11	IPSAS 10 – Báo cáo tài chính trong nền kinh tế siêu lạm phát
12	IPSAS 11 – Hợp đồng xây dựng
13	IPSAS 12 – Hàng tồn kho
14	IPSAS 13 – Thuế tài sản
15	IPSAS 14 – Các sự kiện phát sinh sau ngày báo cáo
16	IPSAS 15 – Công cụ tài chính: Thuyết minh và trình bày
17	IPSAS 16 – Bất động sản đầu tư
18	IPSAS 17 – Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị
19	IPSAS 18 – Báo cáo bộ phận
20	IPSAS 19 – Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng
21	IPSAS 20 – Thông tin về các bên liên quan
22	IPSAS 21 – Tồn thất của tài sản không tạo tiền
23	IPSAS 22 – Công khai các thông tin tài chính của Chính phủ
24	IPSAS 23 – Thu từ các giao dịch không mang tính đối khoản (thuế, chuyển giao)
25	IPSAS 24 – Trình bày các thông tin về ngân sách trong báo cáo tài chính.

2008. Các chuẩn mực này cũng đòi hỏi kế toán ngân sách nhà nước phải dựa trên cơ sở đồng tích. (xem danh mục chuẩn mực kế toán công quốc tế).

Mỗi chuẩn mực đều có kết cấu bao gồm các nội dung: mục đích của chuẩn mực, phạm vi áp dụng chuẩn mực; nội dung chuẩn mực, giải thích các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực; trình bày báo cáo tài chính; ngày hiệu lực; so sánh với chuẩn mực kế toán quốc tế liên quan.

Danh mục chuẩn mực kế toán công quốc tế: xem bảng trên.

Một số ý kiến về quan điểm, nguyên tắc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam.

»» Về quan điểm xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam

Trước hết cần thiết phải xây dựng, ban hành hệ thống Chuẩn mực kế toán công ở Việt Nam áp dụng cho kế toán các hoạt động ngân sách nhà nước, các cơ quan hành chính nhà nước, các đơn vị sự nghiệp. Cơ sở pháp lý và chuyên môn để xây dựng, ban hành chuẩn mực kế toán công là

Luật Kế toán, các Luật có liên quan và Chuẩn mực kế toán công quốc tế. Cơ quan chủ trì để nghiên cứu, xây dựng và ban hành là Bộ Tài chính, vì theo quy định tại khoản 2 Điều 8 Luật kế toán có ghi: “Bộ Tài chính quy định Chuẩn mực kế toán trên cơ sở chuẩn mực quốc tế về kế toán và theo quy định của Luật này”.

Vận dụng kinh nghiệm xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán doanh nghiệp, chuẩn mực kiểm toán những năm qua để xác định định hướng, nguyên tắc, nội dung, kết cấu, lộ trình xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Về vấn đề này, chúng ta đã có rất nhiều kinh nghiệm trong quá trình nghiên cứu, xây dựng, ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán doanh nghiệp, hệ thống chuẩn mực kiểm toán trong hàng chục năm qua. Khi xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam cần vận dụng có chọn lọc những quy định của hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế cho phù hợp với đặc điểm kinh tế, chính trị, xã hội, luật pháp và cơ chế quản lý kinh tế tài chính của quốc gia, phù hợp với thực tế tổ chức hệ thống quản lý ngân sách, tài sản công và hệ thống tổ chức quản lý các đơn vị thuộc khu vực công của Việt Nam.

»» Về nguyên tắc thiết kế hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam.

(1) Về phạm vi hệ thống chuẩn mực, theo chung tột, hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam trong điều kiện hiện nay phải bao trùm được các hoạt động liên quan đến ngân sách nhà nước và các hoạt động của các đơn vị thuộc khu vực công (cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp). Bởi vì, hệ thống kế toán công của Việt Nam bao gồm: kế toán ngân sách nhà nước và hoạt động nghiệp vụ kho bạc nhà nước do hệ thống kho bạc đảm nhận và kế toán hành chính, sự nghiệp được thực hiện ở tất cả các đơn vị

thụ hưởng kinh phí ngân sách.

(2) Nguyên tắc nền tảng của hệ thống kế toán công Việt Nam cũng nên theo nguyên tắc kế toán đơn tích. Bởi vì, hiện nay kế toán ngân sách Việt Nam hoàn toàn dựa trên cơ sở tiền mặt, còn kế toán hành chính, sự nghiệp hiện nay cũng đã có một số yếu tố của kế toán dồn tích nhưng vẫn chưa đầy đủ (chưa có kế toán khấu hao tài sản cố định, chưa có kế toán các khoản dự phòng...). Điều đó không hoàn toàn phù hợp với chuẩn mực kế toán công quốc tế và xu hướng chung của kế toán công nhiều quốc gia khác, đồng thời cùng với sự thay đổi của phương thức quản lý ngân sách nhà nước (quản lý ngân sách theo kết quả đầu ra), chắc chắn chúng ta cũng phải chuyển/thay đổi hoặc sang kế toán trên cơ sở dồn tích hoàn toàn hoặc ít nhất là kế toán tiền mặt có điều chỉnh.

(3) Về tổ chức hệ thống kế toán công, theo chúng tôi vẫn nên tổ chức như hiện nay là: nhiệm vụ thực hiện kế toán ngân sách nhà nước được giao cho hệ thống kho bạc là rất ổn định; còn nhiệm vụ thực hiện kế toán các hoạt động trong các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp thì có tổ chức kế toán ở các đơn vị, cơ quan như hiện nay (ở Pháp hiện tại chỉ có một hệ thống kế toán công duy nhất - có thể gọi là kế toán kho bạc nhà nước, vừa thực hiện kế toán ngân sách, vừa thực hiện kế toán các hoạt động khác của nhà nước, trong đó bao gồm các hoạt động của các đơn vị thuộc khu vực công, theo chúng tôi, Việt Nam không nên chọn theo mô hình như của Pháp). Tuy nhiên, chúng ta nên có thay đổi cơ chế quản lý tài chính các đơn vị sự nghiệp công lập khi mà Nhà nước khuyến khích các đơn vị sự nghiệp công lập chuyển đổi sang hoạt động theo loại hình doanh nghiệp (theo Nghị định 43/2006/NĐ - CP quy định quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ

máy, biên chế và tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập).

(4) Trong hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam, việc áp dụng cơ bản là đối với các hoạt động liên quan đến ngân sách nhà nước và các cơ quan Nhà nước (cơ quan hành chính). Còn các đơn vị sự nghiệp, có thể chia thành 2 loại là: (a) các đơn vị sự nghiệp có thu (đảm bảo toàn bộ hay một phần kinh phí hoạt động); (b) các đơn vị không có thu hoặc nguồn thu nhỏ không ổn định. Các đơn vị sự nghiệp thuộc loại (a) có thể áp dụng chuẩn mực kế toán doanh nghiệp (loại hình đơn vị này có thể chuyển sang mô hình hoạt động của doanh nghiệp), còn các đơn vị sự nghiệp thuộc loại (b) có thể áp dụng chuẩn mực kế toán như các cơ quan Nhà nước (cơ quan hành chính).

►►► **Kết cấu hệ thống chuẩn mực kế toán công và lộ trình xây dựng.**

(1) Theo chúng tôi đề xuất, các chuẩn mực kế toán trong hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam có thể được xây dựng bao gồm 15 chuẩn mực như sau:

- Chuẩn mực 1: Mục và trình bày báo cáo tài chính.
- Chuẩn mực 2: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- Chuẩn mực 3: Hàng tồn kho.
- Chuẩn mực 4: Tài sản cố định hữu hình.
- Chuẩn mực 5: Tài sản cố định vô hình.
- Chuẩn mực 6: Các khoản chi hoạt động.
- Chuẩn mực 7: Các khoản thu hoạt động.
- Chuẩn mực 8: Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng.
- Chuẩn mực 9: Hợp đồng xây dựng.
- Chuẩn mực 10: Hợp nhất báo cáo tài chính (và kế toán các khoản đầu tư vào đơn vị bị kiểm soát).
- Chuẩn mực 11: Các khoản thu mang tính bắt buộc (thuế, các khoản phạt).

- Chuẩn mực 12: Các khoản thu khác của ngân sách nhà nước (thu từ vay nợ, từ phần tham gia của nhà nước trong các doanh nghiệp, từ bán, cho thuê tài sản).

- Chuẩn mực 13: Các khoản chi từ ngân sách nhà nước

- Chuẩn mực 14: Trình bày các thông tin về ngân sách nhà nước trong báo cáo tài chính

- Chuẩn mực 15: Giải trình các cam kết khác của Chính phủ

(2) Với quan điểm chuẩn mực nào dễ, thuận lợi, ít thay đổi nên được xây dựng ban hành và áp dụng trước, sau đó xây dựng và áp dụng các chuẩn mực khó hơn và có thay đổi nhiều hơn, sau khi đã xây dựng đủ các chuẩn mực nên có giai đoạn rà soát tổng thể tất cả các chuẩn mực trong toàn hệ thống để hoàn thiện lần cuối một cách tổng thể đồng bộ, với quan điểm trên, chúng tôi xin đề xuất lộ trình xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam như sau:

Giai đoạn 1, nghiên cứu, ban hành các chuẩn mực từ 2 đến 7

Giai đoạn 2, nghiên cứu, ban hành các chuẩn mực 8, 9 và 10

Giai đoạn 3, nghiên cứu, ban hành các chuẩn mực 11, 12 và 13

Giai đoạn 4, nghiên cứu, ban hành các chuẩn mực 1, 14 và 15

Trên đây là một số ý kiến của tác giả mong muốn trao đổi về quan điểm, nguyên tắc thiết kế, kết cấu và lộ trình nghiên cứu, xây dựng, ban hành và áp dụng chuẩn mực kế toán công Việt Nam. **KT**

Tài liệu tham khảo

- Cẩm nang về những công bố chính thức trong hoạt động kế toán khu vực công quốc tế năm 2007 (2007 - IPSASB Handbook).
- Cẩm nang Hướng dẫn chuẩn mực kế toán công quốc tế (Bộ Tài chính - Ngân hàng Thế giới - WB).
- Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế.