

# MỘT SỐ THAY ĐỔI TÍCH CỰC CỦA CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP THEO HƯỚNG TIỆM CẬN VỚI CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ

 ĐINH THỊ MAI\*

Ngày nhận: 6/3/2020  
 Ngày phản biện: 14/3/2020  
 Ngày duyệt đăng: 28/3/2020

**Tóm tắt:** Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp (HCSN) mới, ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (TT 107), có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2018, thay thế chế độ kế toán HCSN ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (QĐ 19) và Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010 (TT 185) sửa đổi, bổ sung một số nội dung của QĐ 19. Sau hơn 2 năm thực hiện cho thấy, chế độ kế toán HCSN mới thể hiện được các ưu điểm nổi trội về tính chi tiết, minh bạch, khoa học và tiệm cận với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Kết quả bước đầu đã phát huy hiệu quả trong việc tương thích và đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế tài chính theo Nghị định số 16/2015/NĐ-CP, phù hợp với quy định của các luật ban hành năm 2015 (Luật Kế toán năm 2015, Luật Ngân sách năm 2015...). Nội dung thay đổi trong chế độ kế toán HCSN theo TT 107 vừa kế thừa những ưu điểm, khắc phục hạn chế của chế độ kế toán HCSN ban hành theo QĐ 19 và TT 185 vừa đáp ứng tốt yêu cầu của xu thế hội nhập trong lĩnh vực kế toán công của Việt Nam, hoàn thiện và tiệm cận dần với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Trong khuôn khổ của bài viết, nội dung tập trung phân tích một số thay đổi tích cực của chế độ kế toán HCSN ban hành theo TT 107, đồng thời có những đề xuất mang tính định hướng với mong muốn chế độ kế toán HCSN của Việt Nam ngày càng hoàn thiện và tiệm cận hơn với chuẩn mực kế toán công quốc tế theo xu hướng hội nhập hiện nay.

**Từ khóa:** Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp mới (TT 107); Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS).

## SOME POSITIVE CHANGES IN THE ADMINISTRATIVE ACCOUNTING REGIME TOWARDS THE APPROACH OF INTERNATIONAL PUBLIC ACCOUNTING STANDARDS

**Abstract:** The new administrative accounting system, issued under the Circular No 107/2017/TT-BTC dated 10/10/2017 of the Minister of Finance (Circular 107), takes effect from 01/01/2018, replacing the administrative accounting system issued under Decision No 19/2006/QĐ-BTC dated 30/03/2006 of the Minister of Finance (Decision 19) and Circular No 185/2010/TT-BTC dated 15/11/2010 (Circular 185) amending and supplementing a number of contents of Decision 19. After more than 2 years of implementation, the new administrative accounting system shows the outstanding advantages of detail, transparency, science and approach to international public accounting standards. The initial results have been effective in compatibility and meeting the requirements of financial mechanism renovation according to Decree No 16/2015/ND-CP, in accordance with the provisions of the laws promulgated in 2015 (Law Accounting 2015, Budget Law 2015...). The content of changes in administrative accounting system under Circular 107 has inherited the advantages and overcome limitations of administrative accounting system issued under Decision 19 and Circular 185 and satisfies the requirements of the integration trend in the field of public accounting in Vietnam, perfecting and gradually approaching international public accounting standards. In the context of the article, the content focuses on analyzing a number of positive changes of the administrative accounting system issued under Circular 107 and also has directional suggestions with the expectation of the administrative accounting system of Vietnam is getting better and closer to international public accounting standards following the current integration trend.

**Keywords:** The new administrative accounting system (Circular 107); International Public Accounting Standards (IPSAS).

### 1. Khái quát về chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS)

Chuẩn mực Kế toán công Quốc tế (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) do Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế về lĩnh vực

công (IPSASB) thuộc Liên đoàn kế toán quốc tế soạn thảo và ban hành nhằm thống nhất hệ thống chuẩn mực kế toán trong lĩnh vực công trên toàn

\* Trưởng Đại học Công đoàn

thế giới, tạo ra một môi trường pháp lý quan trọng cho lĩnh vực kế toán nhà nước, góp phần quản lý, quản trị ngày càng hiệu quả nền tài chính của các quốc gia ở cả tầm vĩ mô và vi mô. IPSAS là một hệ thống những quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc, nội dung, phương pháp, thủ tục kế toán cơ bản, chung nhất và đầy đủ, làm cơ sở ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính, nhằm đạt được sự đánh giá trung thực, hợp lý, khách quan về thực trạng tài chính, kết quả hoạt động của các đơn vị kế toán trong lĩnh vực công.

IPSAS được công bố nhằm trợ giúp cho các đơn vị trong lĩnh vực công áp dụng và thực hiện công tác kế toán, lập báo cáo tài chính (BCTC), nâng cao chất lượng và tính minh bạch trong lập BCTC bằng việc cung cấp thông tin tốt hơn cho các nhà quản lý để đưa ra các quyết định cụ thể. IPSAS quy định thống nhất về cách ghi nhận, đo lường và trình bày các thông tin trên BCTC của các đơn vị trong lĩnh vực công. Theo đó, hàng năm các đơn vị phải lập BCTC là các đơn vị kinh tế có thể sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước (NSNN), các đơn vị kinh tế thuộc lĩnh vực công hoạt động theo nguyên tắc tự cân đối thu chi. Chênh lệch giữa các khoản thu (gồm cả kinh phí NSNN cấp) trừ đi các khoản chi đã sử dụng trong quá trình hoạt động là thặng dư thuần hoặc thâm hụt thuần của đơn vị trong kỳ kế toán. Khi kết thúc năm tài chính, các đơn vị thuộc lĩnh vực công phải lập các BCTC bao gồm: Bảng cân đối kế toán (phản ánh tình hình tài chính); Báo cáo kết quả hoạt động (phản ánh quá trình hoạt động và xác định thặng dư hoặc thâm hụt thuần); Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh BCTC.

IPSAS được ban hành dựa trên cơ sở kế toán tiền mặt và cơ sở kế toán dồn tích: Việc ban hành IPSAS trên cơ sở tiền mặt nhằm quản lý chặt chẽ nguồn kinh phí từ NSNN và yêu cầu các đơn vị phải trình bày các thông tin bắt buộc, những phần khuyến khích trình bày về quản lý, sử dụng NSNN cấp; Mục đích của việc ban hành IPSAS trên cơ sở kế toán dồn tích là để phù hợp với Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) và thích ứng với điều kiện của các đơn vị trong lĩnh vực công đồng thời để giải quyết các vấn đề về lập BCTC trong lĩnh vực công mà không được quy định bởi IFRS hoặc IFRS chưa đề cập đến. Dựa trên ý tưởng này nhiều chuẩn mực trong IPSAS được thiết kế dựa trên Chuẩn mực BCTC quốc tế. Liên đoàn Kế toán Quốc tế khuyến khích các đơn vị trong

lĩnh vực công chuyển đổi kế toán trên cơ sở tiền mặt sang kế toán trên cơ sở dồn tích. Do vậy, các đơn vị trong lĩnh vực công áp dụng kế toán trên cơ sở dồn tích được tạo mọi điều kiện thuận lợi để đáp ứng với yêu cầu của chuẩn mực.

Cho đến nay IPSASB đã ban hành được hơn 30 IPSAS, trong đó có những chuẩn mực mang tính phổ biến, quan trọng đối với các đơn vị công như: IPSAS số 1 - Chuẩn mực BCTC; IPSAS số 2 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; IPSAS số 3 - Thặng dư hay thâm hụt thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và những thay đổi trong chính sách kế toán; IPSAS số 12 - Hàng tồn kho; IPSAS số 17 - Tài sản, nhà cửa và thiết bị; IPSAS số 24 - Trình bày thông tin về ngân sách trên BCTC; IPSAS số 31 - Tài sản cố định vô hình... Trên thế giới đã có hơn 70 quốc gia và nền kinh tế áp dụng IPSAS và đã mang lại những kết quả rất hữu ích: (1) Nâng cao kiểm soát nội bộ và tính minh bạch về tài sản, nguồn vốn của đơn vị; (2) Thông tin đa dạng, nhất quán hơn về chi phí và thu nhập; (3) Nâng cao tính nhất quán và tính so sánh của BCTC qua thời gian và giữa các tổ chức với nhau; (4) Hạn chế tham nhũng...

Việt Nam đang trong quá trình hội nhập quốc tế ngày càng sâu và rộng. Việc gia nhập các tổ chức kinh tế thế giới và khu vực như: WTO, CPTPP, Hiệp định thương mại Việt - Mỹ, cam kết với các tổ chức tài chính WB, IMF, gần đây nhất là Hiệp định thương mại tự do Việt Nam - EU (EVFTA)... đòi hỏi Việt Nam phải cung cấp thông tin có tính chuẩn mực, có khả năng so sánh và được quốc tế thừa nhận. Yêu cầu hội nhập cũng đòi hỏi Việt Nam phải tuân thủ theo lộ trình đã thỏa thuận có cam kết về minh bạch hóa thông tin kế toán, nhất là trong lĩnh vực kế toán công. Trong bối cảnh đó, Việt Nam đã có những bước tiến đáng kể về nghiên cứu xây dựng các quy định trong lĩnh vực kế toán công theo hướng hòa nhập với các thông lệ quốc tế, tuy nhiên vẫn còn khoảng cách nhất định so với thông lệ quốc tế như: việc ghi nhận và trình bày các thông tin về thu chi NSNN, kế toán các quỹ tài chính, kế toán thuế và kế toán tại các đơn vị HCSN. Mặt khác, đòi hỏi về nhu cầu BCTC Nhà nước một cách đầy đủ, chính xác và minh bạch theo thông lệ quốc tế là điều mà rất nhiều đối tượng trong xã hội quan tâm, do đó vai trò của kế toán công được thể hiện ở việc thực hiện các chức năng thông tin và kiểm tra đối với hoạt động kinh tế - tài chính của

Nhà nước. Vai trò này ngày càng thể hiện rõ nét với các đối tượng sử dụng thông tin kế toán công, nhất là từ phía công chúng.

Hiện nay, Việt Nam đã hoàn thành xây dựng, công bố hệ thống chuẩn mực kế toán doanh nghiệp (VAS) và đang có kế hoạch triển khai áp dụng hệ thống IFRS. Tuy nhiên, trong lĩnh vực Nhà nước, quá trình xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công còn gặp phải một số khó khăn nhất định bởi các lý do khách quan, chủ quan (điều kiện về thể chế chính trị, luật pháp, điều kiện về kinh tế để triển khai xây dựng, ban hành và vấn đề nguồn nhân lực...). Việc hướng dẫn công tác kế toán trong các đơn vị thuộc lĩnh vực công mới chỉ dừng lại ở cấp độ ban hành chế độ kế toán. Trong đó phải kể đến chế độ kế toán HCSN ban hành Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính. Đây là một bước thay đổi tích cực trong Chế độ kế toán HCSN với nhiều nội dung mới, kế thừa những ưu điểm, khắc phục hạn chế của chế độ kế toán HCSN cũ (ban hành theo QĐ 19 và TT 185) đồng thời đáp ứng tốt yêu cầu của xu thế hội nhập trong lĩnh vực kế toán công của Việt Nam theo hướng tiệm cận dần với chuẩn mực kế toán công quốc tế.

## 2. Một số thay đổi tích cực của chế độ kế toán HCSN ban hành theo Thông tư 107

**Một là**, so với chế độ kế toán HCSN cũ, TT 107 đã quy định rõ các đơn vị HCSN phải lập 2 phân hệ báo cáo theo mục tiêu sử dụng thông tin: BCTC và báo cáo quyết toán (BCQT) đồng thời quy định rõ ranh giới giữa hai loại báo cáo này: (1) BCTC dùng để cung cấp thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động tài chính và các luồng tiền từ hoạt động của đơn vị, cung cấp cho các nhà quản lý xem xét và đưa ra các quyết định về các hoạt động tài chính, ngân sách của đơn vị. Thông tin BCTC của đơn vị HCSN là cơ sở để hợp nhất BCTC của đơn vị cấp trên. Cụ thể, TT 107 đã quy định về: Báo cáo tình hình tài chính thể hiện tài sản (chia thành tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn), nợ phải trả và tài sản thuần (vốn chủ sở hữu); Báo cáo kết quả hoạt động thể hiện doanh thu - chi phí của các đơn vị HCSN và đã thể hiện được khoản mục thẳng dự hoặc thâm hụt từ các hoạt động của đơn vị; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ thể hiện luồng tiền trong kỳ được phân loại theo các luồng tiền chính (hoạt động thông thường đúng mục đích của đơn vị công),

hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Việc lập BCTC hợp nhất ở các đơn vị HCSN cấp trên, chính quyền các cấp và Chính phủ sẽ sớm được thực hiện khi ban hành quy định, hướng dẫn và phương pháp lập và trình bày BCTC hợp nhất trong lĩnh vực công, góp phần làm cho kế toán công ngày càng trở thành công cụ hữu hiệu trong quản lý tài sản, ngân sách quốc gia; (2) BCQT dùng để tổng hợp tình hình tiếp nhận và sử dụng nguồn kinh phí NSNN của đơn vị HCSN được trình bày chi tiết theo mục lục NSNN để cung cấp cho cơ quan cấp trên, cơ quan tài chính và cơ quan có thẩm quyền khác. Chế độ kế toán HCSN mới đã sửa đổi, bổ sung các mẫu biểu BCQT để phù hợp với cơ chế tự chủ theo Nghị định số 16/2015/NĐ-CP, quy định của Luật Kế toán, Luật NSNN năm 2015 và tinh thần của chuẩn mực kế toán công quốc tế.

**Hai là**, theo quy định của chế độ kế toán HCSN cũ, kế toán trong các đơn vị HCSN chủ yếu áp dụng cơ sở kế toán tiền mặt, bên cạnh đó vận dụng cơ sở kế toán dồn tích có điều chỉnh. Điều này đã gây trở ngại khá lớn cho tổ chức kế toán, cung cấp thông tin, mặt khác gây khó khăn cho việc xây dựng chế độ, chính sách và khó cho việc áp dụng công nghệ thông tin trong tổ chức kế toán. Việc áp dụng cơ sở kế toán dồn tích chưa triệt để trong chế độ kế toán HCSN cũ, dẫn đến việc phản ánh doanh thu, thu nhập và chi phí chưa phù hợp với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Chế độ kế toán HCSN theo TT 107 cho phép chuyển đổi và khuyến khích các đơn vị HCSN áp dụng hoàn toàn cơ sở kế toán dồn tích, từ đó cải thiện chất lượng thông tin, thích hợp cho việc ra quyết định. Xét trên phạm vi tổng thể khu vực công, kế toán dồn tích mang lại thông tin tổng quát hơn, từ đó tạo cơ sở để tăng cường quản lý tài sản, quản lý công nợ và đánh giá khả năng thanh toán của đơn vị, phù hợp với thông lệ kế toán công quốc tế.

**Ba là**, chế độ kế toán HCSN theo TT 107 đã có những thay đổi trong hạch toán tài sản như chi phí khấu hao tài sản tính vào chi phí trong kỳ, ghi nhận tài sản đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu.

**Bốn là**, chế độ kế toán HCSN theo TT 107 đã đổi mới trong ghi nhận thu - chi ngân sách tạo ra thẳng dư, thâm hụt của các hoạt động, từ đó cung cấp thông tin giúp cho nhà quản lý đưa ra quyết định phù hợp nhất với tình hình của đơn vị. Theo quy

định trước đây, việc đánh giá một đơn vị công dựa vào thông tin kế toán là rất khó, nhưng với sự thay đổi của chế độ kế toán HCSN mới có thể nâng cao hiệu quả hoạt động kế toán quản trị trong lĩnh vực công tại Việt Nam.

### 3. Một số đề xuất

Chế độ kế toán HCSN đã có những bước tiến phù hợp với thông lệ quốc tế, tuy nhiên cũng nên tiếp tục đổi mới những vấn đề còn chưa thật sự tương đồng, cần chỉnh sửa để có thể tiệm cận hơn với chuẩn mực kế toán công quốc tế, cụ thể:

**Thứ nhất**, dựa trên sự đổi mới của chế độ kế toán HCSN theo TT 107, việc lập BCTC hợp nhất trong đơn vị cấp trên, cơ quan chủ quản là bước tiếp theo có thể thực hiện, tạo tiền đề để triển khai BCTC Nhà nước của Chính phủ, nhằm nâng cao chất lượng thông tin BCTC khu vực công. Trong xu thế hội nhập, các quốc gia lập BCTC hợp nhất theo khuôn mẫu thống nhất của chuẩn mực kế toán công quốc tế phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động, thặng dư thâm hụt cho từng năm để có thể so sánh trên phạm vi toàn cầu theo một tiêu chí chung nhất, tạo điều kiện thuận lợi trong hoạt động kinh tế đầu tư đa quốc gia. Luật Kế toán Việt Nam năm 2015 đã có quy định về BCTC Nhà nước, Vì vậy, chế độ kế toán HCSN cần sớm ban hành bổ sung các quy định thống nhất, phương pháp và nguyên tắc lập BCTC hợp nhất chung cho toàn bộ khu vực công.

**Thứ hai**, để có thể tiến sát với chuẩn mực kế toán công quốc tế, cần nghiên cứu và xây dựng cách tiếp cận nhận thức về kế toán công để đưa ra các khái niệm cơ bản, nguyên tắc kế toán áp dụng có cơ sở. Chẳng hạn đối với TSCĐ, chế độ kế toán HCSN cần ban hành bổ sung quy định về phạm vi, khái niệm và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ cho phù hợp với quốc tế. Hiện tại, chế độ kế toán HCSN chỉ mới quy định tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình, vô hình, hướng dẫn hạch toán tăng, giảm, hao mòn, sửa chữa tài sản nhưng chưa có quy định hướng dẫn liên quan đến ghi nhận thiết bị quân sự, tài sản là di sản, bất động sản đầu tư...

**Thứ ba**, cần có chuẩn mực kế toán để đưa ra các nguyên tắc cơ bản, các khái niệm áp dụng cho kế toán một cách thống nhất, việc ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam theo quốc tế cần sớm được thực hiện, vì đây là xu hướng tất yếu trong kế toán quốc tế. Tuy nhiên, việc xây dựng chuẩn mực theo quốc tế ngoài việc xem xét

đến sự khác biệt trong quản lý tài chính công và hệ thống kế toán công để xây dựng cho phù hợp, còn phải tính đến điều kiện về nguồn nhân lực, điều kiện về chính trị, kinh tế cho phép triển khai xây dựng và ban hành. Để có thể thực hiện thành công, Việt Nam nên làm tuần tự các bước: nghiên cứu thực trạng và sửa đổi bổ sung cơ chế hoạt động tài chính công cho phù hợp với chuẩn mực kế toán công quốc tế; nghiên cứu xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam phù hợp với điều kiện hoàn cảnh đất nước; triển khai áp dụng chuẩn mực trong lĩnh vực công.

**Thứ tư**, cần có đội ngũ cán bộ được đào tạo chuyên sâu, có các chuyên gia trình độ, chuyên môn cao để có thể biên dịch tài liệu và nghiên cứu chuẩn mực; Các trường đại học, học viện và các tổ chức nghề nghiệp cần phối hợp nghiên cứu, đào tạo, hỗ trợ Bộ Tài chính trong quá trình triển khai xây dựng, ban hành và áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Hiện nay, có rất nhiều quốc gia trên thế giới kể cả những nước phát triển và những nước đang phát triển đã triển khai và áp dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế đạt kết quả hữu ích, Việt Nam có thể tham khảo kinh nghiệm của các quốc gia trên thế giới để thực hiện.

Chế độ kế toán HCSN ban hành theo TT 107 đã có những thay đổi tích cực, những bước tiến phù hợp với thông lệ quốc tế. Hy vọng rằng đây là những kết quả bước đầu quan trọng làm cơ sở nền tảng cho việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam trên cơ sở chuẩn mực kế toán công quốc tế ngày càng trở thành hiện thực. □

### Tài liệu tham khảo

1. Luật Ngân sách nhà nước, Luật số 83/2015/QH13 của Quốc Hội nước Việt Nam dân chủ Cộng hòa khóa 13 thông qua ngày 25 tháng 06 năm 2015.
2. Luật Kế toán, Luật số 88/2015/QH13 của Quốc hội nước Việt Nam dân chủ Cộng hòa khóa 13 thông qua ngày 20 tháng 11 năm 2015.
3. Nghị định số 16/2015/NĐ-CP của Chính phủ ban hành ngày 14/2/2015.
4. Chế độ kế toán HCSN ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính.
5. Chế độ kế toán HCSN ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/3/2006 của Bộ Tài chính, Thông tư số 185/2010/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 15/11/2010 hướng dẫn sửa đổi, bổ sung Chế độ kế toán HCSN ban hành theo Quyết định số 19/2006.
6. IPSAS Standards: <http://ipsasb.org>