

MINH BẠCH THÔNG TIN TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH LĨNH VỰC CÔNG

Th.S NGUYỄN THỊ THU HIỀN

DH Công nghiệp TP.HCM

Khi Việt Nam chuyển sang kinh tế thị trường và trở thành thành viên chính thức của Tổ chức thương mại thế giới – WTO thì vấn đề minh bạch hóa tình hình tài chính trong các quan hệ kinh tế nói chung và trong lĩnh vực tài chính công nói riêng trở thành một yêu cầu cấp thiết và có tầm quan trọng đặc biệt. Để đáp ứng yêu cầu quản lý kinh tế, tài chính, tăng cường quản lý kiểm soát chi ngân sách nhà nước (NSNN), ngày 30/3/2006, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã ký Quyết định số

19/2006/QĐ-BTC ban hành Hệ thống chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị hành chính sự nghiệp (HCSN). Đánh dấu một bước phát triển mới của chế độ kế toán HCSN tại Việt Nam. Chế độ kế toán HCSN ban hành theo quyết định này, áp dụng cho tất cả các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước kể cả đơn vị sự nghiệp tự cân đối thu, chi. Chế độ kế toán HCSN gồm có 4 phần:

- (1) Hệ thống Chứng từ kế toán;
- (2) Hệ thống Tài khoản kế toán;
- (3) Hệ thống Sổ kế toán và hình thức kế toán;
- (4) Hệ thống Báo cáo tài chính (BCTC)

Thông qua 4 phần nội dung, chế độ kế toán HCSN hiện hành đáp ứng được yêu cầu của nhà nước trong việc quản lý thu chi ngân sách. Có thể khẳng định chế độ kế toán HCSN hiện hành phù hợp với Luật NSNN và các chính sách quản lý tài chính đối với các đơn vị HCSN.

Tuy nhiên vấn đề được giới chuyên môn và công chúng quan tâm nhiều nhất là sự minh bạch trong việc sử dụng NSNN. Thông qua các báo cáo tài chính của các đơn vị HCSN, liệu công chúng có thể đánh giá tình hình tài chính của cả quốc gia, tình hình sử dụng NSNN và đo lường được hiệu quả của việc quản lý và sử dụng các nguồn lực tài chính công hay chưa?

Bài viết này tập trung phân tích về hệ thống BCTC trong đơn vị HCSN hiện hành trên cơ sở so sánh đối chiếu với chuẩn mực kế toán quốc tế lĩnh vực công



(IPSAS) để nhận thấy sự khác biệt về BCTC lĩnh vực công của Việt Nam và các quốc gia khác trên thế giới.

Theo chế độ kế toán HCSN hiện hành hệ thống BCTC gồm BCTC và báo cáo quyết toán ngân sách. Tất cả các đơn vị kế toán cấp I⁽¹⁾, II⁽²⁾, cấp III⁽³⁾ và dưới cấp III đều phải lập báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách theo đúng mẫu biểu qui định, phản ánh đầy đủ các chỉ tiêu theo đúng qui định, phải lập đúng kỳ hạn, nộp đúng thời hạn và đầy đủ báo cáo tới từng nơi nhận báo cáo.

Bảng 1 và bảng 2 trình bày tóm lược danh mục Báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị HCSN theo QĐ19/2006/QĐ-BTC.

Bảng 1: Danh mục BCTC và báo cáo quyết toán áp dụng cho các đơn vị kế toán cấp III, kế toán cấp I và cấp II

| STT | Ký hiệu biểu | TÊN BIỂU BÁO CÁO | KỶ HẠN LẬP BÁO CÁO | NƠI NHẬN | | | |
|-----|--------------|--|--------------------|-----------|---------|----------|----------|
| | | | | Tài chính | Kho bạc | Cấp trên | Thống kê |
| 1 | B01-H* | Bảng cân đối tài khoản | Quý, năm | | | x | x |
| 2 | B02-H | Tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng | Quý, năm | x | x | x | x |
| 3 | F02-1H* | Báo cáo chi tiết kinh phí hoạt động | Quý, năm | x | x | x | x |
| 4 | F02-2H | Báo cáo chi tiết kinh phí dự án | Quý, năm | x | x | x | x |
| 5 | F02-3aH | Bảng đối chiếu dự toán kinh phí ngân sách tại KBNN | Quý, năm | x | x | x | |
| 6 | F02-3bH | Bảng đối chiếu tình hình tạm ứng và thanh toán tạm ứng kinh phí ngân sách tại KBNN | Quý, năm | x | x | x | |
| 7 | B03-H | Báo cáo thu - chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất, kinh doanh | Quý, năm | x | | x | x |
| 8 | B04-H | Báo cáo tình hình tăng, giảm TSCĐ | Năm | x | | x | x |
| 9 | B05-H | Báo cáo số kinh phí chưa sử dụng đã quyết toán năm trước chuyển sang | Năm | x | | x | x |
| 10 | B06-H | Thuyết minh báo cáo tài chính | Năm | x | | x | |

(* B: báo cáo, F: phụ biểu)

Chú thích:

(1) Đơn vị kế toán cấp I là đơn vị trực tiếp nhận dự toán ngân sách năm do cấp chính quyền tương ứng giao như Chính phủ, Ủy ban nhân dân tỉnh, Thành phố trực thuộc trung ương. Đơn vị kế toán cấp I chịu trách nhiệm phân bổ dự toán ngân sách năm xuống cho đơn vị cấp dưới. Đơn vị kế toán cấp I thường là các Bộ ở Trung ương, các Sở thuộc các tỉnh, Thành phố hoặc các phòng chức năng ở cấp quận huyện, thị xã thuộc tỉnh.

(2) Đơn vị kế toán cấp II là đơn vị trực thuộc đơn vị kế toán cấp I, có nhiệm vụ nhận dự toán ngân sách từ đơn vị kế toán cấp I và phân bổ dự toán ngân sách cho đơn vị kế toán cấp III.

(3) Đơn vị kế toán cấp III là đơn vị trực tiếp sử dụng kinh phí nhận từ đơn vị dự toán cấp II hoặc cấp I có trách nhiệm tổ chức thực hiện, quản lý kinh phí của đơn vị mình và đơn vị kế toán cấp dưới. Đơn vị kế toán dưới cấp III còn gọi là đơn vị kế toán trực thuộc là đơn vị được nhận kinh phí để thực hiện phân công việc cụ thể, khi chi tiêu phải thực hiện quản lý kinh phí theo sự hướng dẫn của đơn vị kế toán cấp III).

Bảng 2: Danh mục BCTC tổng hợp và báo cáo tổng hợp quyết toán áp dụng cho đơn vị

| STT | Ký hiệu | TÊN BÁO CÁO TỔNG HỢP | KỶ HẠN LẬP | NƠI NHẬN BÁO CÁO | | | |
|-----|-----------------|--|------------|------------------|---------|----------|----------|
| | | | | Tài chính | Kho bạc | Cấp trên | Thống kê |
| 1 | Mẫu số B02/CT-H | Báo cáo tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng | Năm | x | x | x | x |
| 2 | Mẫu số B03/CT-H | Báo cáo tổng hợp thu - chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất, kinh doanh | Năm | x | x | x | x |
| 3 | Mẫu số B04/CT-H | Báo cáo tổng hợp quyết toán ngân sách và nguồn khác của đơn vị | Năm | x | x | x | x |

Các báo cáo trong BCTC, báo cáo quyết toán ngân sách hiện nay chưa thể hiện đầy đủ thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền của lĩnh vực công. Xem xét nội dung của từng báo cáo trong báo cáo tài chính hiện hành cụ thể nhận thấy những thiếu sót như sau:

- Thứ nhất, bảng cân đối tài khoản (BCĐTK) chỉ phản ánh tổng quát số hiện có đầu kỳ, tăng giảm trong kỳ và số cuối kỳ của các tài khoản mà đơn vị đã sử dụng. BCĐTK không có phân loại và tập hợp tài khoản theo nhóm. Do vậy, người sử dụng thông tin không thấy được cơ cấu tài sản, nguồn vốn của đơn vị. Thực ra BCĐTK chỉ là phương pháp liệt kê các tài khoản mà đơn vị sử dụng để kiểm tra tính cân đối của số liệu trên từng tài khoản. Đối với các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực tư, BCĐTK chỉ là một báo cáo mà kế toán làm trước khi lập BCTC để việc lập báo cáo tài chính được thuận lợi hơn, bản thân BCĐTK không được xem là một báo cáo tài chính. Do đó, trong lĩnh vực công bảng cân đối tài khoản cũng không thể xem là một báo cáo tài chính được.

- Thứ hai, báo cáo tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng, báo cáo số kinh phí chưa sử dụng đã quyết toán năm trước chuyển sang, báo cáo tổng hợp quyết toán ngân sách và nguồn khác của đơn vị chỉ trình bày một cách tổng quát nguồn kinh phí đã nhận, nguồn kinh phí đã sử dụng và nguồn

kinh phí chưa sử dụng. Các báo cáo này không dựa trên cơ sở dồn tích chỉ dựa trên nguyên tắc kế toán tiền mặt với mục đích chính là để quyết toán nguồn kinh phí mà đơn vị đã nhận được từ NSNN. Do vậy, không cung cấp được thông tin về tài chính, về hiệu quả hoạt động của đơn vị.

– *Thứ ba*, báo cáo thu-chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất, kinh doanh đã trình bày theo hình thức lồng ghép hai nội dung vừa báo cáo thu chi sự nghiệp vừa báo cáo hoạt động sản xuất kinh doanh. Phần thu chi sự nghiệp dựa trên kế toán tiền mặt được xây dựng trên nguyên tắc lấy thực thu trừ (-) thực chi. Phần hoạt động sản xuất kinh doanh trình bày dựa trên cơ sở dồn tích, có trình bày các khoản chi phí phát sinh như giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí quản lý nhưng việc phân chia chi phí trên báo cáo còn chung chung, sơ sài chưa phân loại chi phí phát sinh tại đơn vị thành từng khoản mục cụ thể. Vì vậy, người sử dụng thông tin trên báo cáo khó có thể đánh giá tình hình hoạt động, tình hình sử dụng các nguồn lực kinh tế tại đơn vị.

– *Thứ tư*, báo cáo tình hình tăng, giảm tài sản cố định (TSCĐ) chỉ trình bày giá trị tài sản tăng giảm trong kỳ và còn lại cuối kỳ theo hình thức liệt kê giá trị TSCĐ theo từng nhóm tài sản, thực chất chỉ là bảng theo dõi thống kê số lượng và giá trị TSCĐ tại đơn vị.

Tóm lại, BCTC báo cáo quyết toán ngân sách theo chế độ kế toán HCSN hiện hành chỉ cung cấp thông tin tổng quát về tài khoản được sử dụng tại đơn vị, về tình hình thu chi và quyết toán ngân sách cho các hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất kinh doanh của các đơn vị sự nghiệp. Mục đích chính của BCTC HCSN hiện hành là cung cấp thông tin để Quốc hội và các cơ quan chủ quản kiểm tra tình hình thực hiện thu chi NSNN. BCTC của đơn vị HCSN hiện thời không cung cấp đủ thông tin để có thể kiểm tra, giám sát, đánh giá năng lực tài chính và kết quả hoạt động của từng đơn vị HCSN và chưa cung cấp đủ thông tin để có thể lập BCTC hợp nhất toàn quốc gia để dựa trên cơ sở đó công chúng có thể đánh giá được tình hình tài chính quốc gia và đo lường được hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính công.

Trong khi đó theo chuẩn mực kế toán công (IPSAS) BCTC của lĩnh vực công cũng phải lập như lĩnh vực tư để đảm bảo tính minh bạch và cung cấp đầy đủ thông tin về tình hình tài chính, tình hình hoạt động và lưu lượng tiền mặt của lĩnh vực công. Đặc biệt, BCTC lĩnh vực công phải cung cấp đầy đủ thông tin để người sử dụng có thể đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn lực công của chính phủ. Theo IPSAS 1 BCTC lĩnh vực công phải gồm các báo cáo:

- 1) Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị (hay còn gọi là BCDKT).
- 2) Báo cáo kết quả hoạt động.
- 3) Báo cáo sự thay đổi của tài sản thuần (Báo cáo vốn chủ sở hữu)
- 4) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- 5) Chính sách kế toán và giải trình BCTC.

Nội dung tóm lược các báo cáo tài chính theo IPSAS1 như sau:

– Báo cáo tình hình tài chính (BCDKT) phải trình bày được các



thông tin để người sử dụng có thể đánh giá được tình hình tài chính của đơn vị, đo lường sức khỏe tài chính của đơn vị. BCĐKT trình bày toàn bộ tài sản hiện có của đơn vị và nguồn hình thành tài sản của đơn vị qua. Vì vậy, khi trình bày BCĐKT tối thiểu phải có các thông tin như: Tài sản ngắn hạn; Tài sản dài hạn; Nợ phải trả ngắn hạn; Nợ phải trả dài hạn; Tài sản thuần (vốn chủ sở hữu).

– Đối với BCTC lĩnh vực công, thông tin về sự thay đổi vốn chủ sở hữu và nguyên nhân của sự thay đổi vốn chủ sở hữu là rất quan trọng trong việc đánh giá tình hình tài chính và ra các quyết định, chính sách kinh tế của chính phủ. Do đó, IPSAS 1 khuyến khích các đơn vị lập BCTC nên trình bày sự thay đổi của vốn chủ sở hữu trên một báo cáo độc lập. Thông qua sự thay đổi của vốn chủ sở hữu qua hai kỳ kế toán khác nhau để cung cấp thông tin về tình hình tài chính của đơn vị. Báo cáo sự thay đổi của vốn chủ sở hữu phải trình bày các thông tin:

+ Thâm hụt ròng hoặc thặng dư ròng của toàn bộ các hoạt động trong kỳ

+ Những khoản mục doanh thu và chi phí được phép ghi nhận trực tiếp tăng vốn chủ sở hữu hoặc giảm vốn chủ sở hữu.

+ Lũy kế sự thay đổi của chính sách kế toán và điều chỉnh các sai sót trong BCTC có ảnh hưởng trực tiếp đến vốn chủ sở hữu.

Ngoài ra, phải trình bày trực tiếp trên báo cáo sự thay đổi của vốn chủ sở hữu hoặc trong phần thuyết minh BCTC các thông tin:

+ Sự bổ sung vốn chủ sở hữu hoặc sự phân phối vốn chủ sở hữu.

+ Lũy kế thặng dư ròng hoặc thâm hụt ròng của toàn bộ hoạt động

+ Trình bày cụ thể sự thay đổi trong vốn chủ sở hữu trên cơ sở so sánh số liệu của đầu kỳ và cuối kỳ.

– Báo cáo kết quả hoạt động phải cung cấp các thông tin để người sử dụng có thể đo lường hiệu quả hoạt động của đơn vị, mức doanh thu và



chi phí hàng kỳ của đơn vị và qua đó cung cấp thông tin về thặng dư hoặc thâm hụt ròng của đơn vị. Do vậy, báo cáo kết quả hoạt động phải trình bày được các thông tin: Doanh thu của các hoạt động; Thâm hụt hoặc thặng dư từ các hoạt động của lĩnh vực công, chi phí tài chính; Lãi, lỗ từ các khoản đầu tư; Lãi hoặc lỗ thuần của toàn bộ đơn vị trong kỳ kế toán.

– Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được chuẩn mực kế toán quốc tế lĩnh vực công hướng dẫn trên chuẩn mực riêng, chuẩn mực số 2 (IPSAS 2). Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trình bày thông tin về dòng tiền thu vào và dòng tiền chi ra của đơn vị. Qua đó người sử dụng thông tin có thể đánh giá khả năng tạo ra tiền của đơn vị và đánh giá sự tuân thủ pháp luật về quản lý ngân sách của đơn vị. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ có thể lập theo một trong hai phương pháp trực tiếp và phương pháp gián tiếp. Tuy nhiên dù báo cáo lưu chuyển tiền tệ được lập theo phương pháp nào đi nữa cũng phải có đầy đủ các thông tin: Dòng tiền từ hoạt động chính; Dòng tiền

từ hoạt động đầu tư; Dòng tiền từ hoạt động tài chính.

– Bảng thuyết minh BCTC trình bày các thông tin:

+ Thông tin cơ bản của BCTC và các chính sách kế toán đặc biệt được lựa chọn và áp dụng cho các giao dịch và sự kiện quan trọng.

+ Phải công bố những thông tin mà chuẩn mực kế toán công quốc tế yêu cầu nhưng không được trình bày trong BCTC của đơn vị.

+ Cung cấp thêm những thông tin không được trình bày trên các BCTC nhưng cần thiết để tạo ra BCTC trung thực.

Sau khi xem xét, so sánh, đối chiếu từng báo cáo trong BCTC được lập theo chế độ kế toán HCSN hiện hành và BCTC được lập theo IPSAS có thể kết luận:

– BCTC hiện nay mới chỉ là một bộ phận cấu thành để tổng hợp báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm nhằm phục vụ điều hành quản lý ngân sách của Quốc hội mà chưa phải là BCTC của một đơn vị kinh tế bị kiểm soát. BCTC HCSN hiện nay chưa phục vụ cho việc hợp nhất báo cáo tài chính của Chính phủ để công khai nhằm đánh giá năng lực tài chính và kết quả kinh doanh của quốc gia trong từng năm tài chính. Để BCTC lĩnh vực công của Việt Nam cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định của Chính phủ và cung cấp thông tin minh bạch về tình hình tài chính, tình hình kết quả hoạt động của chính phủ cho công chúng thì Việt Nam cần thiết phải lập BCTC theo IPSAS.

– Nhằm đảm bảo cho Việt Nam có khả năng cung cấp thông tin đầy đủ, tin cậy, có tính chuẩn mực, có khả năng so sánh và được quốc tế thừa nhận về tình hình tài chính Nhà nước để có thể đầu tư đa quốc gia, tham gia các liên minh, các tổ chức quốc tế hoặc đàm phán để đi vay, cho vay hoặc nhận tài trợ của nước ngoài hoặc tổ chức quốc tế thì Việt Nam cần phải nhanh chóng thay đổi cách lập và trình bày BCTC lĩnh vực công hiện nay theo IPSAS. Việt Nam nên lập báo cáo tài chính lĩnh vực công theo hướng dẫn của IPSAS để thông tin trên BCTC được minh bạch hơn và được quốc tế thừa nhận. Tuy nhiên, để lập BCTC lĩnh vực công theo IPSAS việc làm trước tiên vô cùng cần thiết và tất yếu là xây dựng và công bố một hệ thống chuẩn mực kế toán công hoàn chỉnh có

**TỶ GIÁ BÌNH QUÂN CỦA VND VÀ USD
TRÊN THỊ TRƯỜNG NGOẠI TỆ
LIÊN NGÂN HÀNG
THÁNG 05 + 06/2009**

| NGÀY | THÁNG 05 | THÁNG 06 |
|------------------|---------------|---------------|
| 1 | | 16,940 |
| 2 | 16,939 | 16,939 |
| 3 | | 16,941 |
| 4 | 16,939 | 16,942 |
| 5 | 16,938 | 16,944 |
| 6 | 16,941 | 16,943 |
| 7 | 16,940 | |
| 8 | 16,938 | 16,943 |
| 9 | 16,939 | 16,945 |
| 10 | | 16,946 |
| 11 | 16,939 | 16,948 |
| 12 | 16,937 | 16,947 |
| 13 | 16,938 | 16,949 |
| 14 | 16,940 | |
| 15 | 16,937 | 16,949 |
| 16 | 16,938 | |
| 17 | 16,940 | 16,952 |
| 18 | 16,938 | 16,951 |
| 19 | 16,936 | 16,953 |
| 20 | 16,937 | 16,952 |
| 21 | 16,935 | |
| 22 | 16,936 | 16,952 |
| 23 | 16,937 | 16,954 |
| 24 | | 16,953 |
| 25 | 16,937 | 16,955 |
| 26 | 16,935 | 16,954 |
| 27 | 16,936 | 16,956 |
| 28 | 16,939 | |
| 29 | 16,938 | 16,956 |
| 30 | | 16,953 |
| 31 | | |
| BÌNH QUÂN | 16,938 | 16,949 |

MỸ HẠNH

tính chất tương đồng và hài hòa với quốc tế cho Việt Nam ■

Tài liệu tham khảo:

1. Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo quyết định 19/2006/QĐ – BTC.
2. Chuẩn mực kế toán quốc tế lĩnh vực công (IPSAS).