



QUẢN LÝ, SỬ DỤNG TÀI SẢN CÔNG TỪ GÓC ĐỘ CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM

ĐỖ THỊ THU HIỀN

Hiện nay, Việt Nam đã ban hành 4 chuẩn mực kế toán công quy định về tài sản cố định, gồm có VPSAS 17 “Bất động sản, nhà xưởng, thiết bị”; VPSAS 31 “Tài sản vô hình”; VPSAS 32 “Thoả thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền” và VPSAS 43 “Thuê tài sản”. Các chuẩn mực trên, ngoài quy định về nguyên tắc kế toán còn có các nội dung là thông lệ tốt làm cơ sở, nền tảng cho việc hoàn thiện, cải cách các cơ chế, chính sách có liên quan tới Luật Quản lý, sử dụng tài sản công.

Từ khoá: Quản lý sử dụng tài sản công, tài sản cố định, tài sản kết cấu hạ tầng

THE MANAGEMENT AND USE OF PUBLIC ASSETS FROM THE PERSPECTIVE OF VIETNAMESE PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

Do Thi Thu Hien

Vietnam has issued four public sector accounting standards regulating fixed assets, including VPSAS 17 “Property, Plant and Equipment,” VPSAS 31 “Intangible Assets,” VPSAS 32 “Service Concession Agreements – Grantor,” and VPSAS 43 “Leases”. Besides accounting principles, these standards also include good practices for improving related policies and regulations in the Public Asset Management Law.

Keywords: Management and use of public assets, fixed assets, infrastructure assets

Ngày nhận bài: 15/7/2024

Ngày hoàn thiện biên tập: 24/7/2024

Ngày duyệt đăng: 1/8/2024

Đặt vấn đề

Tài sản công là nguồn lực rất quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản của các quốc gia. Việc khai thác tài sản công tạo ra nguồn lực tài chính dồi dào góp phần phát triển kinh tế - xã hội, bảo vệ quốc phòng an ninh.

Về nguyên tắc, mọi tài sản công đều phải được hạch toán và thể hiện trên sổ kế toán, báo cáo tài chính của các đơn vị trong khu vực công, để tổng hợp lên báo cáo tài chính nhà nước. Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế và yêu cầu quản lý tài chính nhà nước đòi hỏi các thông tin tài chính trong khu vực công ngày càng phải trung thực, khách quan, minh bạch thì thông tin tài chính có

liên quan đến tài sản công cũng như việc khai thác nguồn lực tài chính từ tài sản công cũng được đặt lên hàng đầu. Giải pháp để cung cấp thông tin tài chính về tài sản công nói riêng và thông tin tài chính trong khu vực công nói chung là phản ánh, ghi chép các thông tin tài chính và phản ánh một cách đầy đủ lên báo cáo tài chính nhà nước

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về tài sản cố định

Xuất phát từ nhu cầu quản lý thống nhất về tài chính Nhà nước - đặc biệt là tổng hợp thông tin về tài sản công phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính nhà nước theo thông lệ quốc tế, từ yêu cầu hội nhập quốc tế của Việt Nam, Bộ Tài chính đã nghiên cứu và ban hành các chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) về tài sản cố định, qua đó tạo ra thông lệ tốt để các nhà hoạch định chính sách có cơ sở để nghiên cứu, hoàn thiện chính sách, chế độ về kế toán, về quản lý sử dụng tài sản công.

Từ năm 2021 đến nay, Bộ Tài chính đã công bố 3 đợt Chuẩn mực kế toán công Việt Nam với tổng số 16 chuẩn mực. Các Chuẩn mực kế toán công Việt Nam được xây dựng trên cơ sở Chuẩn mực kế toán công quốc tế IPSAS có số hiệu tương ứng và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách, kế toán của Việt Nam, trong đó có 4 chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đến tài sản cố định, gồm có VPSAS 17 “Bất động sản, nhà xưởng, thiết bị”, VPSAS 31 “Tài sản vô hình”, ngoài ra còn có VPSAS 32 “Tài sản nhượng quyền dịch vụ- Bên cấp quyền” và VPSAS 43 “Thuê tài sản”.



VPSAS 17 “Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị” và VPSAS 31 “Tài sản vô hình”

VPSAS 17 và VPSAS 31 quy định cho hầu hết các tài sản cố định, theo đó hướng dẫn phương pháp kế toán bất động sản, nhà xưởng, thiết bị và các tài sản vô hình để người sử dụng báo cáo tài chính có thể nắm bắt các thông tin về tình hình đầu tư của đơn vị vào bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cũng như quy định cách thức xác định giá trị của tài sản vô hình và yêu cầu cụ thể về trình bày thông tin đối với các loại tài sản này. Các vấn đề cơ bản đối với kế toán tài sản cố định theo chuẩn mực bao gồm: ghi nhận tài sản, xác định giá trị của tài sản và việc ghi nhận chi phí khấu hao tài sản.

Theo quy định của 2 chuẩn mực nêu trên, một tài sản cố định được ghi nhận khi và chỉ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau: (i) Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó; (ii) Nguyên giá hoặc giá trị hợp lý của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy.

Khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và các khoản mục tài sản vô hình đáp ứng tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định phải được xác định giá trị theo nguyên giá của tài sản. Khi tài sản có được thông qua một giao dịch không trao đổi, nguyên giá của tài sản được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. VPSAS 17 và VPSAS 31 cũng quy định cụ thể các bộ phận cấu thành nguyên giá và cách xác định nguyên giá các tài sản cố định trong một số trường hợp cụ thể.

Sau khi được ghi nhận ban đầu, tài sản cố định được phản ánh giá trị theo nguyên giá trừ đi khấu hao lũy kế. Chi phí khấu hao phát sinh trong mỗi kỳ phải được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó, trừ khi chi phí khấu hao được tính vào giá trị một tài sản khác.

Đối với tài sản vô hình, do bản chất đây là tài sản phi tiền tệ, có thể hình thành thông qua quá trình nghiên cứu-triển khai hoặc do đơn vị chỉ ra các nguồn lực để mua lại, do đó có một số nguyên tắc kế toán khác so với bất động sản, nhà xưởng thiết bị, ví dụ như quy định xác định chi phí phát sinh sau khi mua lại dự án đang trong quá trình nghiên cứu và triển khai, hướng dẫn xác định tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị.

VPSAS 32 “Thoả thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền”

Chuẩn mực này quy định việc kế toán thoả thuận nhượng quyền dịch vụ đối với bên cấp

quyền là đơn vị trong lĩnh vực công- gồm hướng dẫn về: (i) Ghi nhận và xác định giá trị tài sản nhượng quyền dịch vụ; (ii) Ghi nhận và xác định giá trị nợ phải trả và một số nội dung khác. Các thoả thuận này là các thoả thuận liên quan tới bên vận hành là bên thay mặt cho bên cấp quyền cung cấp các dịch vụ công liên quan tới tài sản nhượng quyền dịch vụ.

VPSAS 32 hướng dẫn việc ghi nhận ban đầu và tái phân loại lại tài sản nhượng quyền dịch vụ. Tài sản nhượng quyền dịch vụ trước hết là tài sản được sử dụng trong việc cung cấp các dịch vụ công, được hình thành thông qua một thoả thuận nhượng quyền dịch vụ giữa một bên vận hành và một bên cấp quyền. Trong đó, bên cấp quyền là Nhà nước hoặc các đơn vị thuộc khu vực công. Bên vận hành thường là những đơn vị thuộc khu vực tư như các doanh nghiệp. Tài sản nhượng quyền dịch vụ này có thể được cung cấp bởi bên vận hành hoặc bên cấp quyền. Nếu tài sản nhượng quyền dịch vụ do bên cấp quyền cung cấp thì có thể là tài sản sẵn có của bên cấp quyền hoặc là tài sản được nâng cấp từ tài sản sẵn có của bên cấp quyền. Nếu do bên vận hành cung cấp, nó có thể là tài sản sẵn có của bên vận hành hoặc tài sản do bên vận hành đầu tư, xây dựng, phát triển hoặc mua bán từ bên thứ ba.

Sau khi ghi nhận ban đầu hoặc tái phân loại lại từ tài sản cố định vô hình/hữu hình thành tài sản nhượng quyền dịch vụ, các nội dung kế toán tiếp theo đối với loại tài sản này thực hiện theo VPSAS 17 hoặc VPSAS 31.

VPSAS 43 “Thuê tài sản”

Chuẩn mực này được xây dựng trên cơ sở IPSAS 43 “Thuê tài sản”, quy định nguyên tắc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày và công bố thông tin về hợp đồng thuê tài sản với mục đích là đảm bảo bên đi thuê và bên cho thuê cung cấp thông tin phù hợp theo cách thức phản ánh trung thực các giao dịch. Các thông tin này là cơ sở cho người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá tác động của hợp đồng thuê tài sản đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền của đơn vị.

VPSAS 43 đặt ra khái niệm về “tài sản cơ sở” và “tài sản quyền sử dụng”, cụ thể như sau: Tài sản cơ sở là tài sản, là đối tượng của hợp đồng thuê tài sản, mà quyền sử dụng tài sản đó được bên cho thuê giao cho bên đi thuê; Tài sản quyền sử dụng là tài sản thể hiện quyền sử dụng tài sản cơ sở của bên đi thuê trong suốt thời hạn thuê.



Theo đó VPSAS 43 yêu cầu: (1) Với bên đi thuê, cần ghi nhận tài sản quyền sử dụng và khoản nợ phải trả trong hợp đồng thuê tài sản tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản. Sau thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, VPSAS 43 yêu cầu và có hướng dẫn bên đi thuê phải xác định giá trị nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản; (2) Với bên cho thuê, VPSAS 43 yêu cầu bên cho thuê phải phân loại từng hợp đồng thuê tài sản của mình là thuê hoạt động hoặc thuê tài chính. Theo VPSAS 43, Hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính nếu có sự chuyển giao phần lớn các rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cơ sở. Hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cơ sở. Với mỗi loại hợp đồng thuê, VPSAS 43 quy định việc kế toán hợp đồng thuê theo cách thức khác nhau và quy định việc trình bày thông tin về hợp đồng thuê trên báo cáo tài chính.

Pháp luật về quản lý, sử dụng tài sản công

Theo Luật Quản lý, sử dụng tài sản công 2017 “Tài sản công là tài sản thuộc sở hữu toàn dân do Nhà nước đại diện chủ sở hữu và thống nhất quản lý, bao gồm: tài sản công phục vụ hoạt động quản lý, cung cấp dịch vụ công, bảo đảm quốc phòng, an ninh tại cơ quan, tổ chức, đơn vị; tài sản kết cấu hạ tầng phục vụ lợi ích quốc gia, lợi ích công cộng; tài sản được xác lập quyền sở hữu toàn dân; tài sản công tại doanh nghiệp; tiền thuộc ngân sách nhà nước, các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách, dự trữ ngoại hối nhà nước; đất đai và các loại tài nguyên khác”.

Luật Quản lý tài sản công cũng quy định tài sản công do Nhà nước đầu tư phải được quản lý, khai thác, duy tu, bảo dưỡng, sửa chữa, được thống kê, kế toán đầy đủ về hiện vật và giá trị, những tài sản có nguy cơ chịu rủi ro cao do thiên tai, hỏa hoạn và nguyên nhân bất khả kháng khác được quản lý rủi ro về tài chính thông qua bảo hiểm hoặc công cụ khác theo quy định của pháp luật.

Về cơ bản, pháp luật về quản lý sử dụng tài sản công đã có quy định tương đối đầy đủ đối với các loại tài sản theo phân loại của pháp luật về tài sản công nêu trên và khá phù hợp với phân loại trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Điển hình như, đối với các loại tài sản cố định tại cơ quan, tổ chức, đơn vị trong khu vực công đã có hướng dẫn về quản lý, sử dụng và khai thác tại Luật Quản lý,

sử dụng tài sản công 2017; Nghị định số 151/2017/NĐ-CP hướng dẫn Luật Quản lý, sử dụng tài sản công, ngoài ra việc xác định nguyên giá, tính hao mòn, khấu hao được hướng dẫn cụ thể tại Thông tư số 23/2023/TT-BTC.

Đối với các loại tài sản kết cấu hạ tầng được quy định bởi Luật Quản lý, sử dụng tài sản công 2017, các nghị định quy định về quản lý, sử dụng và khai thác tài sản kết cấu hạ tầng; đồng thời cũng có các thông tư hướng dẫn xác định nguyên giá, tính hao mòn, khấu hao (trong một số trường hợp) tài sản kết cấu hạ tầng. Tuy nhiên, vẫn còn nhiều tài sản kết cấu hạ tầng đã có quy định tại pháp luật chuyên ngành nhưng chưa đầy đủ và đồng bộ với quy định của pháp luật về quản lý, sử dụng tài sản công.

Hoàn thiện quy định về quản lý, sử dụng tài sản công từ góc độ Chuẩn mực kế toán công Việt Nam

Thời gian tới, để hoàn thiện quy định pháp luật về quản lý, sử dụng tài sản công từ góc độ chuẩn mực kế toán công Việt Nam, tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm phản ánh đầy đủ thông tin về tài sản công, trước hết là thể hiện trên báo cáo tài chính của đơn vị công, sau đó là tổng hợp đầy đủ trên báo cáo tài chính nhà nước. Cụ thể:

Một là, nghiên cứu các nguyên tắc, điều kiện ghi nhận tài sản như quy định tại VPSAS 17 và VPSAS 31 một cách phù hợp để hoàn thiện pháp luật về quản lý, sử dụng tài sản công.

Triển khai thực hiện hướng dẫn VPSAS 17 và VPSAS 31, Bộ Tài chính đã nghiên cứu, tiếp thu những thông lệ tốt của VPSAS để bổ sung trong nguyên tắc kế toán tài sản cố định tại Thông tư số 24/2024/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán hành chính sự nghiệp. Những nội dung này cũng nên được cân nhắc để bổ sung hoàn thiện các quy định về quản lý tài sản công.

Hai là, về đối tượng kế toán tài sản kết cấu hạ tầng trong trường hợp giao tài sản kết cấu hạ tầng cho doanh nghiệp quản lý theo hình thức không tính thành phần vốn nhà nước tại doanh nghiệp.

Theo quy định hiện nay của các nghị định về quản lý, sử dụng và khai thác tài sản kết cấu hạ tầng, có trường hợp giao tài sản kết cấu hạ tầng cho doanh nghiệp quản lý không tính thành phần vốn nhà nước tại doanh nghiệp và yêu cầu các doanh nghiệp này phải thực hiện mở sổ kế toán, theo dõi các tài sản này. Bản chất các tài sản này không thuộc kiểm soát của các doanh nghiệp,



họ chỉ có trách nhiệm thực hiện quản lý thay cho Nhà nước, tất cả các khoản doanh thu từ khai thác, sử dụng phải nộp lại Nhà nước, các chi phí phát sinh trong quá trình khai thác sử dụng, hoặc chi phí bảo trì tài sản sẽ được thanh toán sau. Do đó, các tài sản này chỉ có thể được theo dõi ngoài bảng, không phản ánh lên báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Tuy nhiên tài sản này cũng không được phản ánh lên báo cáo tài chính của đơn vị nào trong khu vực công, mà chỉ đến khi lập báo cáo tài chính nhà nước thì mới tổng hợp số liệu ngoài bảng để phản ánh lên báo cáo tình hình tài chính.

Theo VPSAS 17 và VPSAS 31, để được xác định là tài sản cố định thì cần phải đáp ứng 2 điều kiện, trong đó điều kiện đầu tiên là đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó. Trong trường hợp tài sản giao cho doanh nghiệp quản lý theo hình thức không tính thành phần vốn nhà nước thì doanh nghiệp không thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản này mà sẽ thuộc về Nhà nước. Nhà nước về bản chất vẫn kiểm soát các tài sản kết cấu hạ tầng này. Và theo chuẩn mực thì phải có một đơn vị trong khu vực công đứng ra để kế toán tài sản này.

Ba là, nghiên cứu quy định về tài sản nhượng quyền dịch vụ.

Trong thực tế hiện nay có rất nhiều thoả thuận giữa bên cấp quyền là đơn vị công với bên vận hành là các doanh nghiệp, thay mặt bên cấp quyền cung cấp các dịch vụ công- ví dụ điển hình như các hợp đồng đầu tư theo hình thức đối tác công tư PPP có cấu phần kinh doanh (O)... Tuy nhiên, các tài sản dùng trong các thoả thuận này chưa được quy định cụ thể trong pháp luật hiện hành, đặc biệt là các tài sản chưa chuyển giao (T) cho Nhà nước. Các loại tài sản này dù là do bên đơn vị công hay do doanh nghiệp cung cấp thì cũng sử dụng để cung cấp dịch vụ công- dịch vụ do nhà nước quy định rất cụ thể và chi tiết, chịu sự kiểm soát chặt chẽ của Nhà nước.

Theo VPSAS 32, tài sản nhượng quyền dịch vụ có thể là tài sản thuộc sở hữu của bên vận hành hoặc bên cấp quyền, trong đó đối với trường hợp tài sản do bên vận hành cung cấp hoặc với phần tài sản được nâng cấp thêm từ tài sản hiện có của bên cấp quyền thì bên cấp quyền phải ghi nhận là tài sản nhượng quyền dịch vụ nếu (i) Bên cấp quyền kiểm soát hoặc quy định những dịch vụ, đối tượng sử dụng dịch vụ và mức giá của dịch vụ mà bên vận hành cung cấp từ tài sản; (ii) Bên cấp

quyền kiểm soát tất cả những lợi ích còn lại đáng kể trong tài sản khi kết thúc thời hạn của thoả thuận, thông qua quyền sở hữu, quyền hưởng lợi hoặc quyền khác. Do đó, về bản chất thì tài sản nhượng quyền dịch vụ do bên vận hành cung cấp vẫn tạo ra lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị công cho dù chưa chuyển quyền sở hữu từ bên vận hành sang bên cấp quyền. Đây là một nguồn lực, một loại tài sản khá lớn mà pháp luật hiện nay chưa có quy định cụ thể tên gọi cũng như việc kế toán tài sản này. Tuy nhiên, với phạm vi của pháp luật quản lý sử dụng tài sản công hiện nay mới dừng ở các tài sản thuộc sở hữu toàn dân do Nhà nước đại diện chủ sở hữu thì các nhà nghiên cứu hoạch định chính sách có thể tham khảo VPSAS 32 để nghiên cứu quy định về việc phân loại lại trong trường hợp tài sản công tham gia vào thoả thuận nhượng quyền dịch vụ là tài sản nhượng quyền dịch vụ nhằm quản lý minh bạch hơn các nguồn lực tài chính từ việc khai thác sử dụng các tài sản này.

Bốn là, bổ sung các quy định liên quan đến thuê tài chính (thuê mua).

Thực tế hiện nay có 2 hình thức thuê tài sản là thuê hoạt động và thuê tài chính, tuy nhiên trong khu vực công chưa có quy định cụ thể đối với hình thức thuê tài chính mà mới chỉ đề cập tới thuê mua, tuy nhiên cũng chưa có các quy định liên quan tới nội dung này. Do đó, VPSAS 43 có thể là thông lệ tốt để các nhà hoạch định chính sách nghiên cứu, bổ sung các quy định liên quan đến thuê tài sản, ví dụ đối với hợp đồng thuê tài chính ngoài đưa ra định nghĩa cụ thể hơn còn có hướng dẫn xác định giá trị khoản nợ phải trả hoặc cách xác định giá trị tài sản quyền sử dụng.

Tài liệu tham khảo:

1. Quốc hội (2015), Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20/11/2015;
2. Bộ Tài chính (2018), Thông tư số 133/2018/TT-BTC ngày 28/12/2018 hướng dẫn lập báo cáo tài chính nhà nước;
3. Bộ Tài chính (2024), Thông tư số 24/2024/TT-BTC ngày 17/4/2024 hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp;
4. Bộ Tài chính (2022), Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/9/2021 công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 1;
5. Bộ Tài chính (2024), Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/6/2024 công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 3.

Thông tin tác giả:

Đỗ Thị Thu Hiền

Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán - Bộ Tài chính

Email: dothithuhien@mof.gov