



CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM ĐỢT 3: GÓP PHẦN QUẢN LÝ CHẶT CHẼ VÀ SỬ DỤNG TÀI SẢN CÔNG TIẾT KIỆM, HIỆU QUẢ

TRẦN THỊ THU HƯƠNG

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam bao gồm một hệ thống các quy định và hướng dẫn về nguyên tắc, nội dung, phương pháp kế toán cơ bản làm cơ sở trong thực hiện nội dung công tác kế toán, lập báo cáo tài chính cho các đơn vị trong lĩnh vực kế toán nhà nước. Trên cơ sở đó, thông tin về hoạt động của các đơn vị được cung cấp một cách trung thực, khách quan, nâng cao tính minh bạch và trách nhiệm giải trình của đơn vị kế toán trong lĩnh vực kế toán nhà nước.

Từ khóa: Chuẩn mực kế toán công Việt Nam, Chuẩn mực kế toán công quốc tế

VIETNAMESE PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BATCH 3 - CONTRIBUTING TO TIGHT AND EFFICIENT USE OF PUBLIC ASSETS

Tran Thi Thu Huong

Vietnamese Public Sector Accounting Standards consist of a system of regulations and guidelines on basic accounting principles and methods, forming a basis for accounting and financial reporting for state accounting units. This system provides reliable, objective, and reasonable financial information about the activities of units, enhancing transparency and accountability in state accounting.

Keywords: Vietnamese Public Sector Accounting Standards, International Public Sector Accounting Standards

Ngày nhận bài: 5/7/2024

Ngày hoàn thiện biên tập: 12/7/2024

Ngày duyệt đăng: 19/7/2024

Giới thiệu

Thực hiện lộ trình công bố hệ thống Chuẩn mực kế toán công Việt Nam, ngày 14/6/2024, Bộ Tài chính ban hành Quyết định số 1351/QĐ-BTC công bố 5 Chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 3. Như vậy, sau 3 đợt công bố, đến nay, Việt Nam đã có 16 chuẩn mực kế toán công, tiếp tục cung cấp các khuôn khổ, nguyên tắc kế toán trong thực hiện các nội dung công tác kế toán đối với các đơn vị kế toán trong lĩnh vực kế toán nhà nước (hay còn gọi là đơn vị kế toán công), góp phần nâng cao hiệu quả quản lý các nguồn lực trong khu vực công, đảm bảo các yêu cầu hội nhập kinh tế của đất nước; đồng bộ với cải cách, đổi mới

chính sách quản lý kinh tế, chính sách quản lý tài chính công của Việt Nam, tăng cường tính công khai, minh bạch, phù hợp với thông lệ quốc tế, góp phần xây dựng nền tài chính quốc gia bền vững.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 3 được xây dựng trên cơ sở lộ trình công bố hệ thống chuẩn mực công Việt Nam theo Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31/7/2019 của Bộ Tài chính về “Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam”, đồng thời, các chuẩn mực công bố được lựa chọn trên cơ sở sự cần thiết và các yêu cầu quản lý hiện nay. Nội dung của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam được xây dựng trên cơ sở các chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng, trong đó, bám sát các nguyên tắc xử lý khác biệt với cơ chế tài chính, pháp luật hiện hành. Theo đó, một số các khác biệt được xác định sẽ không áp dụng trong khu vực công trong dài hạn nên được xóa bỏ, không quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Một số các khác biệt vẫn được quy định trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 3, được coi là các thông lệ tốt, làm căn cứ để cải cách cơ chế tài chính công của Việt Nam và pháp luật kế toán hiện hành, các nội dung này sẽ được hướng dẫn thực hiện khi có các quy định về cơ chế tài chính và pháp luật phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 - Các chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 được



ban hành trên cơ sở Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 3, bản được sử dụng làm căn cứ soạn thảo là bản lưu hành năm 2000, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2018 do Hội đồng Chuẩn mực kế toán công quốc tế ban hành.

Mục đích của Chuẩn mực này nhằm quy định các tiêu chí lựa chọn và thay đổi các chính sách kế toán, đồng thời quy định các nội dung về: (i) Hạch toán và trình bày thông tin về các thay đổi trong chính sách kế toán; (ii) Thay đổi trong các ước tính kế toán; và (iii) Sửa chữa các sai sót nhằm tăng cường tính hợp lý và độ tin cậy của báo cáo tài chính (BCTC) trong khu vực công, khả năng có thể so sánh giữa các BCTC cùng loại qua các kỳ khác nhau và khả năng so sánh với BCTC của các đơn vị khác.

Về phạm vi, Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 được các đơn vị công áp dụng trong việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán, hạch toán và trình bày các thay đổi trong chính sách kế toán, các thay đổi trong các ước tính kế toán và sửa chữa các sai sót của các kỳ kế toán trước. Chuẩn mực này không xem xét các ảnh hưởng về mặt thuế đối với việc sửa chữa sai sót kỳ trước và các điều chỉnh hồi tố đã thực hiện cho việc áp dụng thay đổi trong chính sách kế toán.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 đã đưa ra một số khái niệm quan trọng như: “chính sách kế toán”; “thay đổi trong ước tính kế toán”; “sai sót kỳ trước”; “áp dụng hồi tố”; “áp dụng phi hồi tố”; “trình bày hồi tố”... Các khái niệm này là cơ sở quan trọng để hướng dẫn các đơn vị công áp dụng trong việc trình bày các thay đổi trong chính sách kế toán, các thay đổi trong các ước tính kế toán và sửa chữa các sai sót của các kỳ kế toán trước, là căn cứ để hoàn thiện các văn bản về kế toán trong khu vực công. Đảm bảo lập và trình bày BCTC tuân thủ theo thông lệ quốc tế, để có được thông tin tài chính minh bạch, tin cậy và thống nhất.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 được ban hành trên cơ sở Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 4, bản được sử dụng làm căn cứ soạn thảo là bản lưu hành năm 2000, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2022 do Hội đồng Chuẩn mực kế toán công quốc tế ban hành.

Mục đích của Chuẩn mực này nhằm quy định cách thức trình bày các giao dịch bằng ngoại tệ và các hoạt động ở nước ngoài trong BCTC của một

đơn vị công, và cách thức chuyển đổi BCTC sang đồng tiền báo cáo. Trong đó, hướng dẫn các nội dung cơ bản về tỷ giá được sử dụng và báo cáo về các ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá trên BCTC.

Về phạm vi, Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 quy định đơn vị công lập và trình bày BCTC trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này trong các trường hợp: (i) Kế toán các giao dịch và sổ dư bằng ngoại tệ; (ii) Chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của hoạt động nước ngoài để tổng hợp trong BCTC của đơn vị theo phương pháp hợp nhất hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu; (iii) Chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của một đơn vị sang đồng tiền báo cáo. Ngoài ra, chuẩn mực này áp dụng cho việc trình bày BCTC của đơn vị theo đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng và đưa ra quy định để BCTC này tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam.

Chuẩn mực đã định nghĩa một số thuật ngữ quan trọng sử dụng trong kế toán ngoại tệ như: “Các khoản mục tiền tệ”; “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”; “Đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài”; “Đồng tiền báo cáo”; “Đồng tiền chức năng”; “Hoạt động nước ngoài”; “Ngoại tệ”; “Tỷ giá cuối kỳ”; “Tỷ giá hối đoái”; “Tỷ giá hối đoái giao ngay”... Ngoài ra, Chuẩn mực còn quy định về báo cáo các giao dịch ngoại tệ theo đồng tiền chức năng, việc sử dụng đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng, trình bày thông tin trên BCTC của đơn vị. Đây là các khuôn khổ, nguyên tắc quan trọng làm căn cứ hướng dẫn thống nhất về kế toán ngoại tệ cho các đơn vị công.

Thực tế hoạt động, một số đơn vị công có các hoạt động sử dụng ngoại tệ như: được nhận nguồn viện trợ, nguồn vay nợ của nhà tài trợ nước ngoài theo dự án; cơ quan đại diện Việt Nam ở nước ngoài thuộc Bộ Ngoại giao hoặc Thương vụ Việt Nam ở nước ngoài thuộc Bộ Công Thương được cấp kinh phí bằng ngoại tệ; thu, chi ngân sách nhà nước bằng ngoại tệ... cần vận dụng các quy định của chuẩn mực này để hướng dẫn thống nhất cho các đơn vị về sử dụng đồng tiền chức năng, tỷ giá và cách thức chuyển đổi BCTC sang đồng tiền báo cáo, đảm bảo việc hạch toán và trình bày thông tin trên BCTC theo thông lệ quốc tế, minh bạch các nguồn lực bằng ngoại tệ mà Chính phủ giao cho các đơn vị này quản lý.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 - Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 19 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2002, được sửa đổi để



phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2018 do Hội đồng Chuẩn mực kế toán công quốc tế ban hành.

Dự phòng theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 là khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về mặt thời gian hoặc giá trị nhưng đơn vị có khả năng chắc chắn phải thanh toán trong tương lai. Mục đích của chuẩn mực nhằm: (i) Xác định các khoản dự phòng phải trả, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng; (ii) Xác định những tình huống mà đơn vị cần ghi nhận khoản dự phòng phải trả và cách xác định giá trị và trình bày thông tin về các khoản dự phòng phải trả. Ngoài ra, Chuẩn mực này cũng quy định một số thông tin liên quan đến các khoản nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng phải được trình bày trong thuyết minh BCTC để giúp người sử dụng báo cáo hiểu được bản chất, thời điểm và giá trị của những khoản mục đó, làm cơ sở đánh giá được toàn bộ hoạt động tài chính của đơn vị.

Về phạm vi, Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 quy định đơn vị lập và trình bày BCTC trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này trong kế toán các khoản dự phòng phải trả, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng, gồm cả các khoản dự phòng phải trả phục vụ hoạt động tái cơ cấu (bao gồm cả các hoạt động bị chấm dứt).

Các khoản dự phòng nói chung đều là tiềm tàng vì có sự không chắc chắn về mặt thời gian hoặc giá trị. Chuẩn mực hướng dẫn phân biệt giữa các khoản dự phòng và khoản nợ phải trả tiềm tàng, cụ thể:

Một là, các khoản dự phòng được ghi nhận là khoản nợ phải trả (với giả định có thể ước tính một cách đáng tin cậy), bởi vì đây là những nghĩa vụ nợ hiện tại và có khả năng chắc chắn sẽ có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán cho những nghĩa vụ đó.

Hai là, nợ phải trả tiềm tàng không được ghi nhận là khoản nợ phải trả bởi vì những nghĩa vụ có thể có nhưng chưa xác định được là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị để có thể dẫn đến sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng; hoặc đã xác định là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị nhưng không đáp ứng các tiêu chí ghi nhận của chuẩn mực này vì không có khả năng chắc chắn có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán cho những nghĩa vụ đó hoặc giá trị của nghĩa vụ không thể ước tính một cách đáng tin cậy.

Để hướng dẫn nội dung, chuẩn mực đã định nghĩa các thuật ngữ có liên quan như: “Hợp đồng chờ thực hiện”; “Hợp đồng có rủi ro lớn”; “Nghĩa vụ liên đới”; “Nghĩa vụ pháp lý”; “Nợ phải trả tiềm

tàng”; “Sự kiện phát sinh nghĩa vụ”; “Tái cơ cấu”; “Tài sản tiềm tàng”... đảm bảo sự thống nhất trong hướng dẫn kế toán các khoản dự phòng phải trả cho đơn vị công.

Hiện nay, Nghị định số 60/2021/NĐ-CP ngày 21/6/2021 của Chính phủ về chế tự chủ tài chính của đơn vị sự nghiệp công lập (SNCL) đã quy định trích lập dự phòng theo quy định đối với doanh nghiệp cho hoạt động của một số đơn vị SNCL (trừ trường hợp pháp luật chuyên ngành có quy định thành lập các quỹ đặc thù để xử lý rủi ro) gồm hoạt động của đơn vị SNCL nhóm 1 và nhóm 2, riêng đơn vị SNCL nhóm 3 phải trích lập các khoản dự phòng đối với các hoạt động sản xuất kinh doanh, liên doanh liên kết và dịch vụ khác. Các quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 là cơ sở, khuôn khổ quan trọng để hướng dẫn đơn vị SNCL kế toán các khoản dự phòng phải trả theo thông lệ quốc tế, đảm bảo an toàn và thận trọng trong quá trình hoạt động.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32 - Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ- Bên cấp quyền

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 32 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2011, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 15/01/2013 do Hội đồng Chuẩn mực kế toán công quốc tế ban hành.

Theo Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 32, thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ là thỏa thuận ràng buộc giữa bên cấp quyền và bên vận hành trong đó: (i) Bên vận hành thay mặt cho bên cấp quyền sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ để cung cấp dịch vụ công trong một khoảng thời gian nhất định; (ii) Bên vận hành được bù đắp cho phần dịch vụ mà mình đã cung cấp trong suốt thời gian của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.

Trong đó, tài sản nhượng quyền dịch vụ là tài sản được sử dụng để cung cấp dịch vụ công trong một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Trong trường hợp tài sản này do bên vận hành cung cấp, thì tài sản có thể là tài sản hiện có của bên vận hành hoặc tài sản do bên vận hành xây dựng, triển khai hoặc mua lại từ bên thứ ba. Trong trường hợp tài sản này do bên cấp quyền cung cấp, thì tài sản có thể là tài sản hiện có của bên cấp quyền hoặc tài sản được nâng cấp từ tài sản hiện có của bên cấp quyền.

Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định việc kế toán các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ đối với bên cấp quyền là đơn vị trong lĩnh vực công.

Về phạm vi, Chuẩn mực kế toán công quốc tế số



32 quy định bên cấp quyền là đơn vị trong lĩnh vực công lập và trình bày BCTC trên cơ sở dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này để kế toán các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Các thỏa thuận thuộc phạm vi của chuẩn mực này là các thỏa 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. Chuẩn mực này không quy định việc kế toán đối với bên vận hành.

Trong nội dung, chuẩn mực đã đưa ra các định nghĩa như: “Bên cấp quyền”; “Bên vận hành”; “Tài sản nhượng quyền dịch vụ”; “Thỏa thuận ràng buộc”... đồng thời, đưa ra các nguyên tắc về ghi nhận và xác định giá trị của tài sản nhượng quyền dịch vụ; ghi nhận và xác định giá trị nợ phải trả với mô hình nợ phải trả tài chính, mô hình cấp quyền cho bên vận hành, mô hình kết hợp; quy định về trình bày thông tin đối với các khoản nợ phải trả, các cam kết, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng khác. Đây là các nội dung khá mới mẻ đối với kế toán đơn vị công ở Việt Nam, sẽ là các khuôn khổ, thông lệ tốt làm căn cứ hướng dẫn kế toán thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ đối với bên cấp quyền (có thể là Chính phủ, bộ, ngành, chính quyền địa phương...) trên cơ sở đó có được đầy đủ thông tin số liệu về các loại tài sản công do nhà nước đầu tư xây dựng, vận hành theo thông lệ quốc tế.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43 - Thuê tài sản

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 43 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2022, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2022 do Hội đồng Chuẩn mực kế toán công quốc tế ban hành.

Mục đích của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 43 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 giao dịch. Các thông tin này là cơ sở cho người sử dụng BCTC 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.

Về phạm vi, đơn vị phải áp dụng Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 43 đối với tất cả các hợp đồng thuê tài sản, bao gồm cả hợp đồng thuê tài sản quyền sử dụng trong trường hợp cho thuê lại, ngoại trừ hợp đồng thuê tài sản để khai thác hoặc để sử dụng khoáng sản, dầu, khí thiên nhiên và nguồn tài nguyên không thể tái tạo tương tự; hợp đồng thuê tài sản sinh học mà bên đi thuê nắm giữ; thỏa thuận

nhượng quyền dịch vụ; quyền được nắm giữ các tài sản bởi bên đi thuê theo thỏa thuận cấp phép trong phạm vi của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “Tài sản vô hình” như: phim ảnh, bản ghi hình, kịch bản, bản thảo, bằng sáng chế và quyền tác giả. Ngoài ra, đối với hợp đồng thuê tài sản vô hình khác bên đi thuê có thể lựa chọn áp dụng hoặc không áp dụng chuẩn mực này.

Trong phần nội dung, chuẩn mực đã định nghĩa nhiều các thuật ngữ có liên quan để hướng dẫn về kế toán thuê tài sản như: “Bên cho thuê”; “Bên đi thuê”; “Các khoản thanh toán tiền thuê”; “Chi phí trực tiếp ban đầu”; “Cho thuê lại”; “Doanh thu tài chính chưa được hưởng”; “Giá trị còn lại được đảm bảo”; “Giá trị còn lại không được đảm bảo của tài sản thuê”; “Hợp đồng thuê tài sản”; “Tài sản cơ sở”; “Tài sản quyền sử dụng”...

Trong đó: (i) Thuê tài chính là hợp đồng thuê tài sản có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu của tài sản cơ sở; (ii) Thuê hoạt động là hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu của tài sản cơ sở; (ii) 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; (iv) 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.

Nội dung của chuẩn mực bao gồm các quy định về xác định, phân loại hợp đồng thuê tài sản, xác định thời hạn thuê, các quy định về ghi nhận, xác định giá trị và trình bày thông tin trên BCTC đối với bên cho thuê và bên đi thuê. Đây hầu hết là các vấn đề mới chưa được hướng dẫn trong khu vực công ở Việt Nam. Vì vậy, các quy định của chuẩn mực sẽ là khuôn khổ, thông lệ tốt làm căn cứ hướng dẫn quản lý và kế toán thuê tài sản trong đơn vị công, góp phần quản lý chặt chẽ và sử dụng tài sản công tiết kiệm, hiệu quả.

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2019), Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31/7/2019 về việc phê duyệt Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam;
2. Bộ Tài chính (2024), Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/6/2024 về việc Công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 3;
3. Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB), Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS).

Thông tin tác giả:

ThS. Trần Thị Thu Hương

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

Email: tranthithu@tch.gov.vn