



# LẬP BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ TRỰC TIẾP TRONG QUẢN LÝ DÒNG TIỀN CỦA ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH, SỰ NGHIỆP

NGUYỄN PHÚC SINH

*Trong những năm gần đây, Việt Nam đã từng bước hoàn thiện khung khổ pháp lý về chế độ kế toán cho khu vực công nhằm tiệm cận với chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy nhiên, thực tế cho thấy, để quản lý và giám sát các dòng tiền trong hoạt động của khu vực công hiệu quả thì việc bổ sung báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp vào trong hệ thống báo cáo tài chính của đơn vị hành chính, sự nghiệp là rất cần thiết. Bài viết khái quát việc lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ tại các đơn vị hành chính, sự nghiệp, trên cơ sở đó đề xuất, kiến nghị giải pháp đối với lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp trong quản lý dòng tiền của đơn vị hành chính sự nghiệp.*

Từ khóa: Hành chính sự nghiệp, báo cáo tài chính, báo cáo lưu chuyển tiền tệ

## DIRECT METHOD CASH FLOW STATEMENTS PREPARATION IN CASH FLOW MANAGEMENT OF ADMINISTRATIVE AND NON-BUSINESS UNITS

Nguyen Phuc Sinh

*In recent years, Vietnam has gradually improved the legal framework on the accounting regime for the public sector in order to approach international accounting standards. However, reality shows that, in order to effectively manage and monitor cash flows in public sector activities, the addition of a cash flow statement by direct method into the financial statements of the public sector administrative and non-business units are essentially needed. The article outlines the preparation of cash flow statements at administrative and non-business units, on that basis, proposes and recommends solutions for preparing cash flow statements by online method in cash flow management of administrative and non-business units.*

*Keywords: Non-business administration, financial statements, cash flow statements*

Ngày nhận bài: 14/10/2021

Ngày hoàn thiện biên tập: 21/10/2021

Ngày duyệt đăng: 28/10/2021

## Giới thiệu

Các nghiên cứu trên thế giới về báo cáo lưu chuyển tiền tệ vào hệ thống báo cáo tài chính (BCTC) cho thấy, để cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra

quyết định và đánh giá trách nhiệm giải trình, thì việc bổ sung báo cáo lưu chuyển tiền tệ vào hệ thống báo cáo tài chính của khu vực công nói chung và đơn vị hành chính, sự nghiệp (HCSN) nói riêng là cấp thiết.

Bởi việc áp dụng báo cáo lưu chuyển tiền tệ trong đơn vị HCSN giúp khắc phục tình trạng tham nhũng, lãng phí nguồn lực trong sử dụng ngân sách nhà nước; qua đó, gia tăng hiệu quả quản lý và kiểm soát của người sử dụng thông tin (Chính phủ, Bộ Tài chính, thủ trưởng đơn vị HCSN...) trong quá trình điều hành NSNN.

Tại Việt Nam, ngày 10/10/2017, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán HCSN quy định rõ về BCTC, trong đó có báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Tuy nhiên, việc áp dụng báo cáo lưu chuyển tiền tệ tại các đơn vị HCSN ở nước ta vẫn còn khá mới mẻ.

## Tổng quan về báo cáo lưu chuyển tiền tệ tại đơn vị hành chính, sự nghiệp

### Vai trò của báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Về mặt lý thuyết, báo cáo lưu chuyển tiền tệ xác định nguồn tiền vào, các khoản mục chi ra bằng tiền trong năm báo cáo và số dư tiền tại ngày lập báo cáo, nhằm cung cấp thông tin về những thay đổi của tiền tại đơn vị. Thông tin về lưu chuyển tiền tệ của đơn vị rất hữu ích trong việc cung cấp cho người sử dụng BCTC về mục đích giải trình và ra quyết định; cho phép người sử dụng BCTC đánh giá việc đơn vị tạo

ra tiền để phục vụ cho các hoạt động của mình và cách thức đơn vị sử dụng số tiền đó. Nói chung, vai trò của báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thể hiện ở các nội dung sau:

- Xác định các nguồn của những luồng tiền vào, những khoản mục chi bằng tiền trong kỳ kế toán và số dư tiền tệ tại ngày kết thúc kỳ kế toán.

- Thông tin về các luồng tiền của một đơn vị rất có ích trong việc cung cấp cho người sử dụng thông tin trên BCTC cho cả mục đích giải trình và ra quyết định.

- Thông tin về dòng tiền cho phép người sử dụng xác định các đơn vị công đã tạo ra tiền tại đơn vị như thế nào?

- Khi đánh giá các quyết định về phân bổ các nguồn lực, cũng như duy trì các hoạt động của đơn vị, những người sử dụng cần có sự hiểu biết về thời gian và sự chắc chắn của các luồng tiền.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thực hiện trên cơ sở cân đối lượng tiền trong kỳ theo công thức sau:

$$\text{Tiền tồn đầu kỳ} + \text{Tiền thu trong kỳ} = \text{Tiền chi trong kỳ} + \text{Tiền tồn cuối kỳ}$$

**Vai trò của báo cáo lưu chuyển tiền tệ tại các đơn vị hành chính, sự nghiệp**

Các nghiên cứu của Yasuhiro Yamada (2007), Maria Kapadis và Colin Clark (2010) cho rằng, các BCTC trong khu vực công trình bày các thông tin về tài chính, hoạt động, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, các thông tin thuyết minh về tình hình tài chính và phi tài chính giúp cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định và đánh giá trách nhiệm giải trình. Nghiên cứu việc lập và trình bày BCTC theo Chuẩn mực Kế toán công Quốc tế bao gồm: Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo lưu chuyển tiền, báo cáo tình hình thay đổi vốn

chủ sở hữu và bảng thuyết minh BCTC thì thông tin cung cấp sẽ giá trị và hữu ích hơn (Carmen Cretu và cộng sự, 2011) đối với người sử dụng thông tin.

Trong đơn vị HCSN, báo cáo lưu chuyển tiền tệ giúp người sử dụng dự đoán các nhu cầu tiền tệ tương lai của đơn vị, khả năng tạo ra các luồng tiền trong tương lai và cung cấp các phương tiện mà qua đó một đơn vị có thể cho thấy trách nhiệm của đơn vị về các luồng tiền vào và luồng tiền ra trong kỳ kế toán. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ góp phần giúp cho bức tranh tài chính của đơn vị được khắc họa một cách đậm nét, giúp người sử dụng hình thành những nhận xét đúng đắn về vai trò của việc cung cấp những thông tin; đánh giá khả năng kinh doanh của đơn vị, chỉ ra được mối liên quan giữa lợi nhuận ròng và dòng tiền ròng, phân tích khả năng thanh toán và dự đoán được kế hoạch thu chi tiền cho kỳ tiếp theo của đơn vị.

**Luồng tiền trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ**

Theo quy định tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC, về nguyên tắc lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ tại đơn vị HCSN, phương pháp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hướng dẫn cho các giao dịch phổ biến nhất. Trường hợp đơn vị phát sinh các giao dịch chưa có hướng dẫn thì phải căn cứ vào bản chất của giao dịch để trình bày các luồng tiền một cách phù hợp. Luồng tiền trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ là luồng vào và luồng ra của tiền. Tiền bao gồm tiền mặt tại quỹ và tiền gửi không kỳ hạn. Các luồng tiền không bao gồm các chuyển dịch nội bộ giữa các khoản tiền trong đơn vị.

Cùng với các quy định trên, báo cáo lưu chuyển tiền tệ phải phân loại luồng tiền theo 3 nội dung: hoạt động chính; hoạt động đầu tư, hoạt động tài chính. Việc phân

**BẢNG 1: LUỒNG TIỀN TRONG BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ**

STT	Các hoạt động	Luồng tiền	Cụ thể
1	<b>Hoạt động chính</b>	- Các luồng tiền từ hoạt động chính chủ yếu phát sinh từ những hoạt động cơ bản tạo ra tiền của đơn vị. - Trường hợp một giao dịch liên quan đến các luồng tiền ở nhiều hoạt động khác nhau, như giao dịch thanh toán khoản vay (gốc và lãi) thì tiền lãi có thể được phân loại vào hoạt động chính còn gốc vay được phân loại vào hoạt động tài chính của đơn vị.	+ Tiền thu từ NSNN cấp cho đơn vị bao gồm kinh phí cấp cho hoạt động thường xuyên, không thường xuyên của đơn vị. + Tiền thu từ nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài. + Tiền thu được từ các khoản phí, lệ phí. + Tiền thu được từ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ và tiền thu khác của đơn vị.
2	<b>Hoạt động đầu tư</b>	Phản ánh các luồng tiền chi để hình thành tài sản được ghi nhận trên báo cáo tình hình tài chính của đơn vị mới đủ tiêu chuẩn để xếp vào hoạt động đầu tư bao gồm tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình và các tài sản dài hạn khác.	- Tiền thu từ thanh lý nhượng bán tài sản, thu từ các khoản đầu tư. - Tiền chi mua sắm, xây dựng, hình thành tài sản, thực hiện đầu tư. - Tiền chi đầu tư góp vốn của đơn vị đối với các đơn vị khác
3	<b>Hoạt động tài chính</b>	Đơn vị trình bày riêng biệt các luồng tiền từ hoạt động tài chính giúp cho việc dự đoán khả năng thu hồi các luồng tiền trong tương lai của các bên đã cấp vốn cho đơn vị.	Tiền thu từ các khoản đơn vị đi vay, từ vốn góp của các bên, tiền trả lại vốn góp cho chủ sở hữu, trả nợ gốc vay; cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu.

Nguồn: Thông tư số 107/2017/TT-BTC



**BẢNG 2: MẪU BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ THEO PHƯƠNG PHÁP TRỰC TIẾP**  
(Mẫu B03a/BCTC)

STT	Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
A	B	C	D	1	2
<b>I</b>	<b>LƯU CHUYỂN TIỀN TỪ HOẠT ĐỘNG CHÍNH</b>				
<b>1</b>	<b>Các khoản thu</b>	<b>01</b>			
	- Tiền Ngân sách nhà nước cấp	02			
	- Tiền thu từ nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài	03			
	- Tiền thu từ nguồn phí, lệ phí	04			
	- Tiền thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ	05			
	- Tiền thu khác	06			
<b>2</b>	<b>Các khoản chi</b>	<b>10</b>			
	- Tiền chi lương, tiền công và chi khác cho nhân viên	11			
	- Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa, dịch vụ	12			
	- Tiền chi khác	13			
	Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động chính	20			
<b>II</b>	<b>LƯU CHUYỂN TIỀN TỪ HOẠT ĐỘNG ĐẦU TƯ</b>				
<b>1</b>	<b>Tiền thu từ thanh lý tài sản cố định</b>	<b>21</b>			
<b>2</b>	<b>Tiền thu từ các khoản đầu tư</b>	<b>22</b>			
<b>3</b>	<b>Tiền chi XDCB, mua tài sản cố định</b>	<b>23</b>			
<b>4</b>	<b>Tiền chi đầu tư góp vốn vào các đơn vị khác</b>	<b>24</b>			
	Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30			
<b>III</b>	<b>LƯU CHUYỂN TIỀN TỪ HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH</b>				
<b>1</b>	<b>Tiền thu từ các khoản đi vay</b>	<b>31</b>			
<b>2</b>	<b>Tiền thu từ vốn góp</b>	<b>32</b>			
<b>3</b>	<b>Tiền hoàn trả gốc vay</b>	<b>33</b>			
<b>4</b>	<b>Tiền hoàn trả vốn góp</b>	<b>34</b>			
<b>5</b>	<b>Cổ tức/lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu</b>	<b>35</b>			
	Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40			
<b>IV</b>	<b>Lưu chuyển tiền thuần trong năm</b>	<b>50</b>			
<b>V</b>	<b>Số dư tiền đầu kỳ</b>	<b>60</b>			
<b>VI</b>	<b>Ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá</b>	<b>70</b>			
<b>VII</b>	<b>Số dư tiền cuối kỳ</b>	<b>80</b>			

Nguồn: Thông tư số 107/2017/TT-BTC

loại luồng tiền các hoạt động, nhằm cung cấp thông tin cho phép người sử dụng báo cáo đánh giá ảnh hưởng của các hoạt động này lên tình hình tài chính, cũng như luồng tiền của đơn vị (Bảng 1). Trong đó:

- *Hoạt động tài chính*: Là các hoạt động tạo ra sự thay đổi về quy mô và cơ cấu vốn chủ sở hữu và vốn vay của đơn vị trong trường hợp đơn vị được phép đi

vay hoặc có các hoạt động đầu tư tài chính.

- *Hoạt động đầu tư*: Là hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý, chuyển nhượng các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác.

- *Hoạt động chính*: Là các hoạt động không phải hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính.

Trường hợp đơn vị không thể phân biệt rõ ràng kinh phí được cấp giữa vốn góp, kinh phí xây dựng cơ bản hoặc kinh phí hoạt động thường xuyên thì đơn vị có thể phân loại kinh phí hoặc ngân sách được cấp vào luồng tiền của hoạt động chính và trình bày thông tin này trên thuyết minh BCTC.

#### **Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp**

Tại Việt Nam, BCTC của các đơn vị HCSN được lập và trình bày theo quy định tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 hướng dẫn chế độ kế toán HCSN. Cụ thể, BCTC của các đơn vị HCSN gồm: Báo cáo tình hình tài chính (Mẫu số B01/BCTC); Báo cáo kết quả hoạt động (Mẫu số B02/BCTC); Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu số B03/BCTC); Thuyết minh BCTC (Mẫu số B04/BCTC). Trong đó, báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thực hiện theo phương pháp trực tiếp (Mẫu B03a/BCTC) hoặc theo phương pháp gián

tiếp (Mẫu B03b/BCTC). Cũng theo quy định tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC, báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp là phương pháp trình bày các dòng tiền thu vào và chi ra chính của đơn vị bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản thu chi bằng tiền theo từng nội dung thu, chi căn cứ vào sổ sách kế toán của đơn vị.

Trên thế giới, nghiên cứu của Krishnan và Largay (2000) cho rằng, báo cáo lưu chuyển tiền theo phương pháp trực tiếp có khả năng dự báo tổng dòng tiền hoạt động; các khoản thu nhập, khoản phải thu, phải trả và hàng tồn kho. Cheng và Hollie (2008) và Orpurt và Zang (2009) đã tiến hành hai nghiên cứu khác tại Hoa Kỳ cung cấp bằng chứng về khả năng dự đoán cao hơn về luồng tiền ước tính theo phương pháp trực tiếp cho dòng tiền trong tương lai so với tổng hợp dòng tiền hoạt động.

Cheng và Hollie (2008) cho rằng, các thành phần ước tính của dòng tiền theo phương pháp trực tiếp cung cấp nhiều thông tin hữu ích hơn cho đối tượng sử dụng thông tin (Chính phủ, Bộ Tài chính, thủ trưởng đơn vị HCSN...).

**Chuẩn mực kế toán công quốc tế (số 02 và số 07) lại khuyến khích sử dụng phương pháp trực tiếp trong việc lập và trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Theo đó, phương pháp trực tiếp thường được lựa chọn vì có nhiều ưu điểm trong việc đánh giá những luồng tiền mặt trong tương lai như: Các dòng thu và chi từ hoạt động kinh doanh nhằm đảm bảo tính nhất quán của báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Bởi báo cáo lưu chuyển tiền tệ là cung cấp thông tin về các khoản thu chi tiền. Thông tin này sẽ cho biết khả năng của một đơn vị trong việc tạo ra đủ tiền để đảm bảo khả năng thanh toán các khoản nợ của mình; tái đầu tư vào các hoạt động kinh doanh của mình hoặc chi trả cho các chủ sở hữu.**

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam, khuyến khích các DN lựa chọn một trong hai phương pháp gồm: Phương pháp trực tiếp và phương pháp gián tiếp. Tuy nhiên, Chuẩn mực kế toán công quốc tế (số 02 và số 07) lại khuyến khích sử dụng phương pháp trực tiếp trong việc lập và trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Theo đó, phương pháp trực tiếp thường được lựa chọn vì có nhiều ưu điểm trong việc đánh giá những luồng tiền mặt trong tương lai như: Các dòng thu và chi từ hoạt động kinh doanh nhằm đảm bảo tính nhất quán của báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Bởi báo cáo lưu chuyển tiền tệ là cung cấp thông tin về các khoản thu chi tiền. Thông tin này sẽ cho biết khả năng của một đơn vị trong việc tạo ra đủ tiền để đảm bảo khả năng thanh toán các khoản nợ của mình; tái đầu tư vào các hoạt động kinh doanh của mình hoặc chi trả cho các chủ sở hữu.

Việc sử dụng báo cáo lưu chuyển tiền tệ đối với khu vực tư có thể gợi mở để khu vực công, trong đó

có các đơn vị HCSN cần nhắc áp dụng báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương thức trực tiếp.

## Kết luận

Trong những năm gần đây, Việt Nam đã từng bước hoàn thiện khung khổ pháp lý về chế độ kế toán cho khu vực công nhằm tiệm cận với chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy nhiên, thực tế cho thấy, để có thể quản lý và giám sát các dòng tiền trong hoạt động của khu vực công một cách hiệu quả thì việc bổ sung báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp vào trong hệ thống BCTC của đơn vị HCSN là rất cần thiết. Các thông tin về luồng tiền mà báo cáo lưu chuyển tiền tệ cung cấp sẽ giúp người sử dụng báo cáo tài chính xác định được lượng tiền mà đơn vị nhận được từ những nguồn nào và đã tài trợ cho các hoạt động của đơn vị như thế nào, cách phân bổ nguồn lực để duy trì hoạt động của đơn vị đã phù hợp với mục tiêu quản lý và kiểm soát hiệu quả nguồn NSNN cấp hay chưa, từ đó có những giải pháp khắc phục. 

## Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2017), Thông tư số 107/2017/TT-BTC/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 về việc hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp;
2. Hồ Thị Vinh (2021), Đánh giá hệ thống báo cáo tài chính theo chế độ kế toán hành chính sự nghiệp đối với các đơn vị sự nghiệp công lập, Tạp chí Kế toán Kiểm toán 2021;
3. Nguyễn Thị Hoài (2017), Hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính tại các đơn vị hành chính, sự nghiệp, Tạp chí Tài chính, số tháng 07/2017;
4. Carmen Cretu và cộng sự (2011), Presentation of Financial Statements According to IPSAS-a Challenge for Professional Accountant, The 6th of the international conference European integration realities and perspective;
5. Cheng, C. S. A., & Hollie, D., (2008), Do core and non-core cash flows from operations persist differentially in predicting future cash flows? Review of Quantitative Finance and Accounting, 31, 29–53;
6. Colin. C, (2010), Understanding the needs of users of public sector financial reports: how far have we come? International review of business research. vol. 6. no. 5. Pp. 70-81;
7. IPSASB, (2016), International Public Sector Accounting Standards Board Fact Sheet, < <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2017-Handbook-Volume-1.pdf>>;
8. Krishnan, G. V., & Largay, J. A., III, (2000), The predictive ability of direct cash flow information. Journal of Business Finance and Accounting, 27(1–2), 215–245;
9. Maria Kapadis và Colin. C, (2010), Public sector financial reporting: A user needs study in Cyprup. As Printxpress Ltd, Cyprup.

## Thông tin tác giả:

TS. Nguyễn Phúc Sinh

Trường Đại học kinh tế TP. Hồ Chí Minh

Email: [sinhnp@ueh.edu.vn](mailto:sinhnp@ueh.edu.vn)