ISSN 1859-3666

MỤC LỤC

KINH TẾ VÀ QUẢN LÝ

1. Nguyễn Đức Trung, Lê Hoàng Anh và Đinh Thị Phương Anh - Dự báo tăng trưởng kinh tế và lạm phát Việt Nam: một so sánh giữa mô hình VAR, LASSO VÀ MLP. ***Mã số 154.1Deco.11*** 3

Forecasting Economic Growth and Inflation in Vietnam: A Comparison Between the Var Model, the Lasso Model, and the Multi-Layer Perceptron Model

2. Hà Văn Sự và Lê Nguyễn Diệu Anh - Các yếu tố tác động đến phát triển thương mại đáp ứng yêu cầu phát triển bền vững ở Việt Nam. ***Mã số 154.1Deco.12*** 14

The Study on Factors Affecting Trade Development Meeting the Requirements for Sustainable Development in Vietnam

3. Nguyễn Văn Huân và Nguyễn Thị Quỳnh Trang - Nghiên cứu Mô hình Z-Score vào cảnh báo sớm rủi ro hoạt động kinh doanh tín dụng tại các ngân hàng thương mại Việt Nam. ***Mã số 154.1FiBa.11*** 28

Studying Z-Score Model in Early Warnings of Credit Risk at Vietnam Commercial Banks

QUẢN TRỊ KINH DOANH

4. Nguyễn Thu Thuỷ và Nguyễn Văn Tiến - Các nhân tố tác động đến chính sách cổ tức của các doanh nghiệp bất động sản niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. ***Mã số 154.2FiBa.22*** 36

Some Factors Influencing Dividend Policy of the Real Estate Companies Listed on Vietnamese Stock Market

5. Nguyễn Thị Minh Nhàn và Phạm Thị Thanh Hà - Nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến trả công lao động tại ngân hàng thương mại cổ phần đầu tư và phát triển Việt Nam. ***Mã số 154.2HRMg.21*** 49

Research on Factors Affecting Wage Labour in the Joint Stock Commercial Bank for Investment and Development of Vietnam

6. Nguyễn Thị Ngọc Huyền và Trần Thị Thanh Phương - Tác động của thực tiễn quản trị nguồn nhân lực đến hiệu quả công việc của nhân viên ngành tài chính tiêu dùng tại Thành phố Hồ Chí Minh. ***Mã số 154.2.HRMg.21*** 65

The Impact of Empirical Human Resource Management on Job Performance of Employees in the Consumer Finance Sector in Ho Chi Minh City

ISSN 1859-3666

7. Ngô Mỹ Trân, Trần Thị Bạch Yến và Lâm Thị Ngọc Nhung - Ảnh hưởng của quản trị chéo đến hiệu quả tài chính của các công ty niêm yết trên Thị trường chứng khoán Việt Nam. ***Mã số 154.2FiBa.21*** 80

Effect of Multiple Directorships on Financial Performance of Listed Companies: The Case of the Vietnamese Stock Market

8. Kiều Quốc Hoàn - Nghiên cứu định lượng tác động của quản trị nhân sự số đến hiệu quả hoạt động doanh nghiệp. ***Mã số 154.2HRMg.22*** 94

The Impact of Digital Human Resource Management on Firm Peformance: An Empirical Study on Vietnam

Ý KIẾN TRAO ĐỔI

9. Nguyễn Thị Minh Giang và Hoàng Thị Bích Ngọc - Báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam - những điểm tương đồng và khác biệt so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. ***Mã số 154.3BAcc.31*** 107

Vietnamese Sector Public Financial Reporting – Some Similarities and Differences Between International Public Sector Accounting Standards

BÁO CÁO TÀI CHÍNH KHU VỰC CÔNG VIỆT NAM - NHỮNG ĐIỂM TƯƠNG ĐỒNG VÀ KHÁC BIỆT SO VỚI CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ

Nguyễn Thị Minh Giang
Trường Đại học Thương mại
Email: minhgiangktcb@gmail.com
Hoàng Thị Bích Ngọc
Trường Đại học Thương mại
Email: bichngocbtl@gmail.com

Ngày nhận: *03/04/2021* ***Ngày nhận lại:*** *11/05/2021* ***Ngày duyệt đăng:*** *17/05/2021*

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế nói chung cũng như hội nhập về kế toán nói riêng, các yêu cầu về thông tin kế toán cung cấp phải đảm bảo theo quy định của thông lệ quốc tế là đòi hỏi ngày càng trở nên cấp thiết, đặc biệt đối với khu vực công. Trước đòi hỏi này, kế toán khu vực công Việt Nam cũng đã có những sự thay đổi để đảm bảo cung cấp thông tin chính xác, phù hợp và minh bạch hơn theo yêu cầu hội nhập. Tuy nhiên thực tế vẫn còn những sự khác biệt theo quy định của thông lệ quốc tế. Bài viết nhằm tìm hiểu các quy định hiện hành về lập và trình bày báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam hiện nay, đối chiếu với quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế để trên cơ sở đó tìm ra những điểm tương đồng, những sự khác biệt làm căn cứ để đề xuất các khuyến nghị giúp hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam.

Từ khóa*: Báo cáo tài chính hợp nhất, khu vực công, chuẩn mực kế toán công quốc tế.*

JEL Classifications: Z23, H83, M41

1. Đặt vấn đề

Quá trình hội nhập kinh tế quốc tế ở Việt Nam đang diễn ra ngày càng mạnh mẽ. Việc gia nhập các tổ chức kinh tế thế giới đòi hỏi Việt Nam phải cung cấp thông tin có tính chuẩn mực và được quốc tế thừa nhận. Việc này đòi hỏi kế toán Việt Nam nói chung và kế toán khu vực công nói riêng phải trình bày và công bố thông tin kế toán đảm bảo tính so sánh và phù hợp với thông lệ quốc tế. Chính vì vậy, việc lập và trình bày báo cáo tài chính khu vực công gồm báo cáo tài chính tại các đơn vị thuộc khu vực công và báo cáo tài chính Nhà nước là vấn đề quan trọng và cần phải được nghiên cứu.

Để thực hiện nghiên cứu, nhóm tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu tài liệu và tham khảo ý kiến chuyên gia. Nhóm tác giả tiến hành tổng hợp tài liệu liên quan đến vấn đề nghiên cứu gồm hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế, quy định của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã, chế độ kế toán ngân sách Nhà nước và nghiệp vụ kho bạc Nhà nước, quy định tài chính của Việt Nam,… Trên cơ sở những tài liệu,

thông tin đã tổng hợp được, nhóm tác giả sẽ tiến hành phân tích, so sánh, đối chiếu giữa những quy định của kế toán khu vực công Việt Nam và quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế nhằm tìm ra những điểm tương đồng và khác biệt làm cơ sở đánh giá. Tiếp đó, nhóm tác giả tham vấn ý kiến chuyên gia là các nhà nghiên cứu, các chuyên gia thực hành kế toán tại các đơn vị thuộc khu vực công để đề xuất các khuyến nghị nhằm thúc đẩy nhanh tiến trình hội tụ giữa kế toán khu vực công Việt Nam và kế toán công quốc tế trong vấn đề lập và trình bày báo cáo tài chính khu vực công.

2. Tổng quan nghiên cứu về báo cáo tài chính khu vực công ở Việt Nam

Nhu cầu cung cấp thông tin kế toán của khu vực công là nhu cầu tất yếu trong bối cảnh hội nhập như hiện nay. Tuy nhiên, đặc thù của khu vực công Việt Nam tương đối phức tạp với nhiều loại hình đơn vị tổ chức, khác nhau như: đơn vị hành chính, sự nghiệp, xã, phường, Kho bạc Nhà nước,… với đặc điểm hoạt động, cơ chế quản lý tài chính khác nhau. Chính vì vậy, vấn đề cung cấp thông tin trên báo cáo tài chính khu vực công là vấn đề phức tạp và được nhiều tác giả quan tâm, nghiên cứu.

Tác giả Nguyễn Thị Thu Hiền (2015) nghiên cứu kiểm định các nhân tố tác động đến việc cải cách kế toán khu vực công Việt Nam theo hướng chuyển đổi kế toán khu vực công Việt Nam sang cơ sở dồn tích, trên cơ sở đó tạo tiền đề cho việc hoàn thiện báo cáo tài chính khu vực công để báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam cung cấp thông tin hữu ích và phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế. Tuy nhiên, về phạm vi, luận án chỉ tập trung nghiên cứu hệ thống báo cáo tài chính của đơn vị hành chính sự nghiệp, chưa đề cập đến các đơn vị kế toán thuộc khu vực công khác như: kho bạc, phường xã,…

Nghiên cứu trên góc độ tìm hiểu phương pháp lập và trình bày hệ thống báo cáo tài chính của một loại hình đơn vị cụ thể có tác giả Nguyễn Thị Thu Hà (2017), trong bài viết của mình tác giả đã phân tích những điểm khác biệt giữa chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) và chế độ kế toán hành chính sự nghiệp về các nội dung liên quan đến phạm vi, số lượng báo cáo, về việc ghi nhận thu, chi phí. Bên cạnh đó, bài viết đề cập đến mô hình báo cáo tài chính theo chuẩn mực kế toán công quốc tế ở một số nước trên thế giới (Úc, Mỹ, Nam Phi) và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam. Tác giả Nguyễn Thị Hoài (2017) đề cập một số tồn tại, hạn chế của kế toán hành chính, sự nghiệp về việc lập và trình bày báo cáo tài chính các đơn vị kế toán cấp cơ sở, báo cáo tài chính các đơn vị cấp trên. Trên cơ sở những hạn chế này, tác giả đề xuất một số giải pháp hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính: xác định cơ sở ghi nhận kế toán và danh mục báo cáo tài chính, các quy định về yêu cầu thông tin trình bày,… để hướng đến mục tiêu tổng hợp thông tin tài chính của toàn bộ khu vực Nhà nước. Các nghiên cứu này được thực hiện dựa trên cơ sở chế độ kế toán hành chính sự nghiệp theo QĐ 19/2006/QĐ-BTC hiện nay đã không còn hiệu lực.

Nghiên cứu về báo cáo tài chính Nhà nước có tác giả Vũ Thị Thu Trang (2018) với đề tài nghiên cứu khoa học do Cục Kế toán Kho bạc Nhà nước là đơn vị chủ trì nghiên cứu đã hệ thống hóa các vấn đề cơ bản về tổng kế toán nhà nước, báo cáo tài chính nhà nước, trong đó nêu rõ khái niệm, ý nghĩa, phạm vi, đối tượng và nội dung của báo cáo tài chính nhà nước đã được quy định tại các văn bản pháp lý. Ngoài ra, đề tài đã nêu các nội dung cơ bản của chuẩn mực kế toán công quốc tế liên quan đến báo cáo tài chính công; Quy trình tổng hợp báo cáo tài chính nhà nước được đề cập căn cứ nội dung chuẩn mực và Luật Kế toán năm 2015. Về cơ sở thực tế, đề tài đã nêu các đặc điểm về công tác lập, tổng hợp báo cáo tài chính tại các đơn vị kế toán nhà nước, thực trạng công tác lập tổng hợp báo cáo tại Kho bạc Nhà nước, trong đó đi sâu vào các nội dung liên quan đến quy định, hướng dẫn, tổ chức bộ máy, ứng dụng công nghệ thông tin. Bên cạnh đó, đối với từng

đối tượng khác nhau, đề tài đã đưa ra các đánh giá về thực trạng. Trên cơ sở thực trạng đã khảo sát, đề tài đã đưa ra các giải pháp về quy trình tổng hợp báo cáo tài chính nhà nước để thực hiện chức năng Tổng kế toán nhà nước tại Kho bạc Nhà nước, bao gồm cách thức tổng hợp báo cáo, quy trình tổng hợp báo cáo theo từng cấp từ trung ương đến địa phương, trách nhiệm của các đơn vị có liên quan. Đề tài cũng đưa ra các nội dung điều kiện để triển khai quy trình tổng hợp báo cáo tài chính nhà nước tại Kho bạc Nhà nước. Lê Thị Minh Ngọc (2018) cũng nghiên cứu theo hướng tiếp cận này, tác giả đã trình bày quy trình lập báo cáo tài chính Nhà nước, các chỉ tiêu của báo cáo tài chính Nhà nước theo quy định hiện hành, quy định về báo cáo cung cấp thông tin tài chính của các cơ quan, đơn vị phục vụ tổng hợp lập báo cáo tài chính Nhà nước.

Tóm lại, mặc dù đã có nhiều nghiên cứu đề cập đến báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam, tuy nhiên, trong số đó có nhiều nghiên cứu đã cũ so với các quy định kế toán, tài chính hiện hành. Ngoài ra, nhiều nghiên cứu chỉ tập trung vào báo cáo tài chính của đơn vị hành chính, sự nghiệp. Một số công trình nghiên cứu về báo cáo tài chính Nhà nước, tuy nhiên lại không đề cập cụ thể đến phương pháp hợp nhất báo cáo.

2. Báo cáo tài chính khu vực công theo quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) là một hệ thống những quy định và hướng dẫn về những nguyên tắc, nội dung, phương pháp và 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 và kết quả hoạt động của các đơn vị kế toán trong lĩnh vực công.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế phân biệt hai loại báo cáo tài chính khác nhau cho khu vực công đó là: Báo cáo tài chính cho mục đích chung và báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt.

- Báo cáo tài chính khu vực công cho mục đích chung: là báo cáo tài chính công bố cho những người sử dụng nhưng không có khả năng yêu cầu các thông tin tài chính cụ thể nhằm thỏa mãn nhu cầu cá nhân riêng của họ. Người sử dụng trong trường hợp này có thể là công dân, đại diện dân cử và các đối tượng công chúng khác.

- Báo cáo tài chính cho mục đích đặc biệt: là báo cáo tài chính được lập cho các đối tượng khác như cơ quan lập pháp, cơ quan quản lý, cơ quan thực hiện chức năng giám sát, những người có quyền yêu cầu báo cáo tài chính phải được lập để cung cấp những thông tin thỏa mãn nhu cầu riêng của họ.

Quy định của IPSAS về báo cáo tài chính chỉ áp dụng cho các đơn vị thuộc lĩnh vực công, không áp dụng cho các đơn vị kinh doanh bằng vốn Nhà nước. Theo đó, các đơn vị kinh doanh bằng vốn Nhà nước sẽ phải tuân thủ theo các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS).

Theo IPSAS, một bộ báo cáo tài chính hoàn chỉnh gồm:

+ Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị.

+ Báo cáo kết quả hoạt động.

+ Báo cáo sự thay đổi về tài sản thuần/vốn chủ sở hữu.

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

+ Chính sách kế toán và giải trình báo cáo tài chính.

Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập trên cơ sở tiền mặt, báo cáo tài chính chủ yếu là báo cáo thu, chi tiền mặt.

Về nội dung báo cáo tình hình tài chính:

Báo cáo tình hình tài chính phải trình bày được các khoản mục: tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản tài chính, các khoản đầu tư được xác định theo phương pháp giá gốc, hàng tồn kho, những khoản thu từ các giao dịch một chiều (bao gồm thuế, thu chuyển giao), các khoản thu được từ các giao dịch trao đổi, tiền và các khoản tương đương tiền, các khoản phải trả về các giao dịch trao đổi, các khoản dự phòng, nợ phải trả dài

hạn, lợi ích của cổ đông thiểu số, tài sản thuần/vốn chủ sở hữu.

Về nội dung báo cáo kết quả hoạt động:

Báo cáo kết quả hoạt động phải phản ánh được các khoản mục: doanh thu từ hoạt động thông thường của đơn vị, thặng dư hoặc thâm hụt từ các hoạt động, chi phí tài chính, phần thặng dư hoặc thâm hụt thuần của các đơn vị liên doanh, liên kết tính theo phương pháp vốn chủ sở hữu, các khoản mục bất thường, phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong thặng dư hoặc thâm hụt thuần, tổng số thặng dư hoặc thâm hụt thuần của đơn vị trong kỳ kế toán.

Trong báo cáo kết quả hoạt động, các khoản mục chi phí được phân loại chi tiết để chỉ rõ từng loại chi phí cho từng hoạt động, chương trình nhất định hoặc các bộ phận tương ứng của từng đơn vị báo cáo. Những thông tin này có thể được cung cấp bằng một trong 2 phương pháp: phương pháp phân loại theo tính chất của chi phí và phương pháp phân loại chi phí theo chức năng.

Ví dụ cách trình bày báo cáo kết quả phân loại chi phí theo tính chất của chi phí:

Doanh thu	X
Chi phí tiền lương	X
Chi phí khấu hao và hao mòn	X
Chi phí khác	X
Tổng chi phí	(X)
Thặng dư (thâm hụt)	X

Ví dụ cách trình bày báo cáo kết quả phân phân loại chi phí theo chức năng

Doanh thu	X
Các chi phí:	
- Chi cho y tế	(X)
- Chi cho giáo dục	(X)
- Chi khác	(X)
Thặng dư (thâm hụt)	X

Về nội dung báo cáo lưu chuyển tiền tệ:

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ báo cáo các luồng tiền trong kỳ được phân loại theo các hoạt động kinh doanh, đầu tư và tài chính.

Thông thường, các báo cáo tài chính được lập ít nhất là hàng năm. Trong một số trường hợp có thể thay đổi ngày lập báo cáo và báo cáo được lập cho một kỳ kế toán dài hơn hoặc ngắn hơn một năm và trong trường hợp này đơn vị phải giải trình lý do và thực tế số liệu có thể so sánh được với các báo cáo trước đó, những sự thay đổi về tài sản thuần, các luồng tiền và những điểm chú ý liên quan đến việc không so sánh được.

Theo IPSAS, sự hữu ích của báo cáo tài chính sẽ bị giảm nếu như chúng không tới được người sử dụng theo đúng thời gian hợp lý sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Một đơn vị cần phải phát hành báo cáo tài chính trong vòng 6 tháng sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Những nhân tố như sự phức tạp của các hoạt động của đơn vị không phải là lý do chính đáng của việc lập báo cáo chậm.

- Bên cạnh báo cáo tài chính, IPSAS yêu cầu khi một đơn vị kiểm soát một hoặc nhiều đơn vị khác sẽ phải lập báo cáo tài chính hợp nhất, trong đó quyền kiểm soát được hiểu như sau: Một đơn vị được ghi nhận là kiểm soát đơn vị khác khi đơn vị đó có quyền, có lợi ích từ đơn vị được kiểm soát cũng như có khả năng ảnh hưởng đến số lượng lợi ích đó thông qua quyền của đơn vị đối với đơn vị được kiểm soát.

Báo cáo tài chính hợp nhất là báo cáo tài chính của một đơn vị kinh tế trong đó tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí và dòng tiền của đơn vị kiểm soát và đơn vị bị kiểm soát được trình bày như của một đơn vị kinh tế độc lập. Việc hợp nhất sẽ bắt đầu kể từ ngày đơn vị có được quyền kiểm soát đơn vị khác và chấm dứt khi đơn vị này mất quyền kiểm soát đối với đơn vị bị kiểm soát.

Nguyên tắc hợp nhất:

(a) Tổng hợp các khoản mục tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí và dòng tiền của đơn vị kiểm soát và của các đơn vị được kiểm soát.

(b) Loại trừ giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của đơn vị kiểm soát vào các đơn vị bị kiểm soát và phần tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị được kiểm soát.

(c) Loại trừ toàn bộ tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí và dòng tiền liên quan đến các giao dịch nội bộ giữa các đơn vị kinh tế. Các khoản lỗ nội bộ của đơn vị kinh tế có thể cần được ghi nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất.

Nếu một đơn vị thành viên sử dụng các chính sách kế toán khác với các chính sách kế toán được áp dụng trong báo cáo tài chính hợp nhất thì các điều chỉnh thích hợp sẽ được thực hiện đối với báo cáo tài chính của thành viên đó khi lập báo cáo tài chính hợp nhất để đảm bảo sự phù hợp về chính sách kế toán.

Đơn vị kiểm soát ghi nhận doanh thu và chi phí của đơn vị được kiểm soát trong báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày đơn vị đó giành được quyền kiểm soát cho đến ngày đơn vị không còn quyền kiểm soát đối với đơn vị được kiểm soát. Doanh thu và chi phí của đơn vị được kiểm soát được xác định dựa trên số lượng tài sản và nợ phải trả được ghi nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất tại ngày mua.

Theo quy định, báo cáo tài chính của đơn vị kiểm soát và đơn vị được kiểm soát được sử dụng để lập báo cáo tài chính hợp nhất phải được lập tại cùng ngày báo cáo. Trong trường hợp nếu ngày báo cáo của đơn vị kiểm soát khác với thời điểm của đơn vị được kiểm soát, đơn vị kiểm soát có thể:

- Thu thập thông tin tài chính bổ sung vào cùng ngày với báo cáo tài chính của đơn vị kiểm soát; hoặc là;

- Sử dụng báo cáo tài chính gần đây nhất của đơn vị được kiểm soát đã điều chỉnh theo ảnh hưởng của các giao dịch hoặc sự kiện trọng yếu xảy ra giữa ngày lập báo cáo tài chính và ngày lập báo cáo tài chính hợp nhất.

Trong trường hợp nếu đơn vị kiểm soát mất quyền kiểm soát đối với đơn vị bị kiểm soát, đơn vị kiểm soát sẽ:

(a) Ghi nhận tài sản và nợ phải trả của đơn vị được kiểm soát cũ từ báo cáo tình hình tài chính hợp nhất;

(b) Ghi nhận lãi hoặc lỗ liên quan đến việc mất quyền kiểm soát gây ra.

Ngoài ra, nếu một đơn vị mất quyền kiểm soát đối với một đơn vị được kiểm soát, thì phải nhận biết:

+ Tài sản (bao gồm cả lợi thế thương mại) và nợ phải trả của đơn vị được kiểm soát với giá trị ghi sổ tại ngày mất quyền kiểm soát;

+ Giá trị ghi sổ của bất kỳ lợi ích không kiểm soát nào trong đơn vị được kiểm soát cũ tại ngày quyền kiểm soát bị mất (bao gồm cả lãi hoặc lỗ được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu thuộc về họ).

+ Ghi nhận bất kỳ khoản chênh lệch nào dẫn đến thặng dư hoặc thâm hụt thuộc về đơn vị kiểm soát.

Nếu đơn vị kiểm soát mất quyền kiểm soát đối với đơn vị bị kiểm soát, đơn vị kiểm soát phải hạch toán tất cả các khoản trước đây được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu liên quan đến đơn vị bị kiểm soát đó trên cơ sở bắt buộc nếu đơn vị kiểm soát đã trực tiếp thanh lý các tài sản hoặc nợ có liên quan. Nếu thặng dư đánh giá lại trước đây được ghi nhận trực tiếp trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu sẽ được chuyển thẳng vào thặng dư/thâm hụt lũy kế khi xử lý tài sản, đơn vị kiểm soát sẽ chuyển thặng dư đánh giá lại trực tiếp thành thặng dư/thâm hụt lũy kế khi đơn vị bị kiểm soát mất quyền kiểm soát.

4. Báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam

4.1. Những điểm tương đồng với quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Thứ nhất, về đối tượng lập báo cáo:

Cũng tương tự như IPSAS, kế toán Việt Nam quy định: Các đơn vị thuộc khu vực công sẽ tiến hành lập báo cáo tài chính của đơn vị theo quy định

của chế độ kế toán hiện hành. Như vậy, bản thân từng đơn vị thuộc công như: các đơn vị thuộc hệ thống cơ quan quyền lực Nhà nước từ Trung ương đến địa phương, các định chế tài chính trung gian, đơn vị hành chính, sự nghiệp, các tổ chức đoàn thể xã hội,… sẽ lập báo cáo tài chính của đơn vị mình. Ngoài ra, Kho bạc Nhà nước sẽ chịu trách nhiệm lập báo cáo tài chính Nhà nước.

Đối với báo cáo tài chính Nhà nước: Kho bạc Nhà nước cấp tỉnh lập báo cáo tài chính Nhà nước tỉnh, Kho bạc Nhà nước lập báo cáo tài chính Nhà nước toàn quốc. Báo cáo tài chính Nhà nước sẽ được Kho bạc Nhà nước lập trên cơ sở báo cáo tài chính, báo cáo tài chính tổng hợp của các đơn vị. Ngoài ra, một số đơn vị khác sẽ lập báo cáo cung cấp thông tin tài chính cho Kho bạc, cụ thể:

+ Cục Tài chính doanh nghiệp - Bộ Tài chính: lập báo cáo cung cấp thông tin phản ánh vốn của nhà nước tại doanh nghiệp do trung ương quản lý tại thời điểm kết thúc năm báo cáo.

+ Vụ Tài chính các ngân hàng và các tổ chức tài chính - Bộ Tài chính: lập báo cáo phản ánh vốn của nhà nước tại ngân hàng và các tổ chức tài chính do trung ương quản lý tại thời điểm kết thúc năm báo cáo.

+ Cục Quản lý công sản - Bộ Tài chính: lập báo cáo phản ánh thông tin tài chính nhà nước liên quan đến tài sản công theo từng địa bàn (trung ương, tỉnh, huyện) được Cục theo dõi, quản lý trong cơ sở dữ liệu quốc gia về tài sản công.

+ Sở Tài chính: lập báo cáo phản ánh thông tin tài chính nhà nước liên quan đến vốn của nhà nước tại các doanh nghiệp, ngân hàng và các tổ chức tài chính khác (nếu có) do địa phương quản lý.

Như vậy, các doanh nghiệp (DN) vốn Nhà nước sẽ lập báo cáo tài chính theo quy định của DN, tuy nhiên, phần vốn của Nhà nước tại DN sẽ được Cục Tài chính doanh nghiệp - Bộ Tài chính và Sở Tài chính cung cấp thông tin cho KBNN phục vụ lập BCTC Nhà nước.

Thứ hai, về các thành phần trong báo cáo tài chính:

Trước yêu cầu hội nhập kế toán quốc tế, sau khi một loạt chế độ kế toán được thay đổi theo hướng tuân thủ Luật kế toán và phù hợp với thông lệ quốc tế (chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp, chế độ kế toán ngân sách Nhà nước và hoạt động nghiệp vụ Kho bạc Nhà nước, chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã, chế độ kế toán bảo hiểm xã hội,…), hiện nay Báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam cũng tương tự như hệ thống báo cáo tài chính theo quy định của IPSAS, gồm có: Báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và thuyết minh báo cáo tài chính. Các báo cáo này có thể là các báo cáo riêng biệt hoặc được tích hợp chung trong một báo cáo (theo quy định của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã). Hiện nay trong báo cáo tài chính khu vực công của Việt Nam chưa có báo cáo riêng về sự thay đổi về tài sản thuần/vốn chủ sở hữu như quy định của IPSAS 1.

Thứ ba, về nội dung báo cáo tài chính:

Báo cáo tình hình tài chính của các đơn vị khu vực công phản ánh tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn; trong đó tài sản được phân loại thành tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

Đối với báo cáo kết quả hoạt động: phản ánh doanh thu, chi phí và thặng dư (thâm hụt) từ các hoạt động trong đơn vị. Hiện nay các chỉ tiêu chi phí trên báo cáo tài chính của đơn vị cũng như báo cáo tài chính Nhà nước được trình bày theo cách phân loại chi phí theo tính chất của chi phí.

Đối với báo cáo lưu chuyển tiền tệ: tuỳ theo đặc điểm đơn vị, báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhằm phản ánh tình hình lưu chuyển tiền từ các hoạt động chính, hoạt động đầu tư, hoạt động tài chính và cũng tương tự như quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế, các đơn vị có thể lựa chọn lập theo phương pháp trực tiếp hoặc gián tiếp.

4.2. Những sự khác biệt với quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế

Bên cạnh những điểm tương đồng với IPSAS, báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam cũng có những điểm khác biệt với quy định của thông lệ quốc tế.

- Về đặc điểm thông tin trình bày trên báo cáo tài chính

+ Trong báo cáo tình hình tài chính của đơn vị, khoản mục Nợ phải trả không được phản ánh theo thời hạn nợ (nợ ngắn hạn, nợ dài hạn). Việc không phân loại nợ phải trả theo quy định của các chế độ kế toán khu vực công hiện nay gây khó khăn cho việc lập báo cáo tài chính Nhà nước bởi theo quy định hiện hành, báo cáo tài chính Nhà nước tỉnh và báo cáo tài chính Nhà nước toàn quốc lại trình bày chi tiết nợ phải trả ngắn hạn và nợ phải trả dài hạn.

+ Nhiều đối tượng kế toán hiện nay chưa được theo dõi cũng như chưa có hướng dẫn cụ thể trong việc ghi chép nên chưa được trình bày trên báo cáo tài chính, cụ thể:

Tại một số đơn vị công có phát sinh các hoạt động sản xuất kinh doanh và có thể phát sinh các trường hợp nợ phải thu khách hàng khó đòi, sự suy giảm giá trị hàng tồn kho so với giá thị trường,… Tuy nhiên, do chế độ kế toán khu vực công hiện nay không đề cập đến quy định về trích lập dự phòng nên hiện nay báo cáo tình hình tài chính không phản ánh các khoản dự phòng (dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh). Ngoài ra, tại các đơn vị công hiện chưa theo dõi tài sản cố định thuê tài chính, chưa có quy định về vốn hóa chi phí đi vay,…

+ Thông tin trên báo cáo tài chính của các đơn vị thuộc khu vực công Việt Nam hiện nay chưa thật sự hợp lý, chính xác do nhiều nghiệp vụ được ghi nhận chưa phù hợp với nguyên tắc kế toán, thông lệ kế toán quốc tế và chưa phản ánh đúng bản chất, ý nghĩa của nghiệp vụ, cụ thể:

Trong chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, chi phí thu mua công cụ dụng cụ nhập kho được ghi nhận vào chi phí liên quan đến việc sử dụng công cụ dụng cụ, trong khi chi phí thu mua nguyên liệu, vật liệu lại được tính vào giá trị hàng mua. Việc ghi nhận như quy định hiện nay không đảm bảo sự thống nhất trong nguyên tắc ghi chép, không tuân theo nguyên tắc giá gốc, làm cho thông tin kế toán khó so sánh và không phù hợp với thông lệ quốc tế.

Trong chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã, quy định khấu hao tài sản cố định dùng cho các hoạt động chưa tuân theo nguyên tắc phù hợp khi không tính giá trị hao mòn vào chi phí trong kỳ mà được ghi giảm nguồn hình thành tài sản cố định.

+ Nhiều thông tin được ghi nhận và xử lý theo các cách khác nhau, không đảm bảo tính so sánh như trong trường hợp tài sản công được sử dụng cho các mục đích khác nhau thì việc ghi nhận hao mòn/khấu hao khác nhau.

Bên cạnh đó, việc ghi nhận các khoản mục ngoại tệ, đánh giá và phản ánh chênh lệch tỷ giá ngoại tệ cuối năm tài chính trong khu vực công hiện nay cũng đang rất khác nhau: Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp quy định ghi nhận các nghiệp vụ ngoại tệ liên quan đến hoạt động hành chính sự nghiệp theo tỷ giá do Bộ Tài chính công bố, nếu liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh thì sử dụng tỷ giá do Ngân hàng công bố, cuối kỳ đơn vị chỉ đánh giá lại đối với khoản mục tiền tệ ngoại tệ nguồn gốc từ hoạt động sản xuất kinh doanh, không đánh giá lại đối với các khoản mục tiền tệ ngoại tệ có nguồn gốc ngân sách Nhà nước. Kế toán ngân sách Nhà nước và nghiệp vụ kho bạc Nhà nước lại quy định: ngày đầu tháng sau, kho bạc Nhà nước cấp huyện, cấp tỉnh, Sở giao dịch kho bạc Nhà nước ghi nhận chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ và cuối năm tất cả số liệu chênh lệch tỷ giá được chuyển về Cục kế toán Nhà nước và Cục kế toán Nhà nước sẽ ghi nhận chênh lệch tỷ giá vào thu, chi ngân sách Nhà nước.

Những quy định này khác với quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế, theo IPSAS tỷ giá hối đoái sử dụng để ghi nhận các nghiệp vụ được xác định căn cứ theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh. Các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ được đánh giá lại theo tỷ giá tại ngày báo cáo.

Những sự khác biệt này sẽ dẫn đến thông tin trên báo cáo tài chính khó so sánh, không phù hợp với thông lệ quốc tế, gây khó khăn cho quá trình tổng hợp thông tin phục vụ lập báo cáo tài chính Nhà nước.

- *Về vấn đề công khai báo cáo tài chính*

Báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam hiện nay không quy định rõ là báo cáo tài chính cho mục đích chung hay mục đích đặc biệt. Báo cáo tài chính của các đơn vị thuộc khu vực công đã phần nào cung cấp thông tin mang tính giải trình, cụ thể về tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, kết quả hoạt động, lưu chuyển tiền tệ của đơn vị. Đối với báo cáo tài chính nhà nước tỉnh, BCTC Nhà nước toàn quốc do UBND tỉnh và Bộ Tài chính sẽ công khai tình hình tài sản, công nợ, các khoản phải trả của Nhà nước, nguồn vốn, tình hình doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động; tình hình lưu chuyển tiền tệ, trừ số liệu chi tiết thuộc lĩnh vực quốc phòng, an ninh, dự trữ quốc gia

- *Về báo cáo tài chính hợp nhất*

Bên cạnh các báo cáo của từng đơn vị thuộc khu vực công, hiện nay, việc hợp nhất để lập báo cáo tài chính Nhà nước được quy định như sau:

* Đối với báo cáo tình hình tài chính Nhà nước, Báo cáo kết quả hoạt động tài chính Nhà nước, nguyên tắc lập như sau:

- Tổng hợp số liệu các chỉ tiêu liên quan (tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, doanh thu, chi phí,..) được trình bày trên các báo cáo được sử dụng làm căn cứ lập Báo cáo tài chính nhà nước.

- Loại trừ các giao dịch nội bộ.

Giao dịch nội bộ là giao dịch giữa các cơ quan, đơn vị, tổ chức trong cùng phạm vi lập Báo cáo tài chính nhà nước. Các giao dịch nội bộ phải loại trừ khi lập Báo cáo tài chính nhà nước toàn quốc bao gồm:

+ Bổ sung cân đối ngân sách; bổ sung có mục tiêu, thu hồi, hoàn trả kinh phí giữa ngân sách cấp Trung ương và ngân sách cấp tỉnh.

+ Vay từ các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách qua hình thức phát hành trái phiếu Chính phủ.

+ Cho ngân sách địa phương vay lại từ nguồn vốn vay ODA, vốn vay ưu đãi nước ngoài.

+ Chi, tạm ứng kinh phí hoạt động; chi, tạm ứng, ứng trước kinh phí chương trình dự án, kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản,... từ nguồn ngân sách nhà nước cho các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc ngân sách cấp trung ương.

+ Giao dịch nội bộ giữa các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách do trung ương quản lý với các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc ngân sách các cấp; giao dịch nội bộ giữa các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc các cấp ngân sách với nhau.

- Các giao dịch nội bộ phải loại trừ khi lập Báo cáo tài chính nhà nước tỉnh bao gồm:

+ Bổ sung cân đối ngân sách; bổ sung có mục tiêu, thu hồi, hoàn trả kinh phí giữa ngân sách cấp tỉnh và ngân sách cấp huyện.

+ Chi, tạm ứng kinh phí hoạt động; chi, tạm ứng, ứng trước kinh phí chương trình dự án, kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản... cho các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc ngân sách cấp tỉnh.

+ Giao dịch nội bộ giữa các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc cùng phạm vi lập Báo cáo tài chính nhà nước tỉnh.

- Các giao dịch nội bộ phải loại trừ khi lập Báo cáo tổng hợp thông tin tài chính huyện bao gồm:

+ Bổ sung cân đối ngân sách; bổ sung có mục tiêu, thu hồi, hoàn trả kinh phí giữa ngân sách cấp huyện và ngân sách cấp xã.

+ Chi, tạm ứng kinh phí hoạt động; chi, tạm ứng, ứng trước kinh phí chương trình dự án, kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản cho các cơ quan, tổ chức, đơn vị

sự nghiệp có sử dụng ngân sách nhà nước thuộc ngân sách cấp huyện.

+ Giao dịch nội bộ giữa các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc cùng phạm vi lập Báo cáo tổng hợp thông tin tài chính huyện.

* Nguyên tắc lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ: xác định lưu chuyển tiền từ hoạt động chủ yếu, hoạt động đầu từ, hoạt động tài chính.

Quá trình hợp nhất để lập báo cáo tài chính Nhà nước hiện nay còn gặp nhiều khó khăn do sự khác biệt trong nhiều vấn đề, cụ thể:

+ Hiện nay, kế toán khu vực công Việt Nam chưa có các quy định cụ thể về các vấn đề liên quan đến việc lập báo cáo tài chính hợp nhất: xác định quyền kiểm soát, công bố thông tin khi mất quyền kiểm soát, ngày báo cáo,…

+ Đối với báo cáo lưu chuyển tiền tệ: theo quy định hiện hành, các đơn vị có thể lựa chọn lập theo phương pháp trực tiếp hoặc gián tiếp (theo chế độ kế toán hành chính sự nghiệp) hoặc phải lập theo phương pháp trực tiếp (theo chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã). Việc các đơn vị lựa chọn các phương pháp lập khác nhau sẽ gây khó khăn cho việc tổng hợp, hợp nhất số liệu để lập báo cáo lưu chuyển tên của Nhà nước do báo cáo tài chính Nhà nước toàn quốc lại chỉ lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp gián tiếp.

5. Khuyến nghị hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam

Trong bối cảnh hội nhập, để đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin, kế toán Việt Nam đã có những sự thay đổi căn bản theo hướng tiếp cận với thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, giữa báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam và quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế vẫn còn những sự khác biệt do nhiều nguyên nhân khách quan và chủ quan khác nhau như: đặc điểm hoạt động của nền kinh tế, đặc điểm và cơ chế quản lý tài chính công,… Chính vì vậy, để thông tin cung cấp mang tính so sánh và phù hợp với thông lệ quốc tế đòi hỏi kế toán khu vực công nói riêng và báo cáo tài chính khu vực công nói riêng phải tiếp tục sửa đổi và hoàn thiện, cụ thể:

Thứ nhất, cần bổ sung, hoàn thiện và thống nhất nguyên tắc hạch toán các nghiệp vụ sao cho phù hợp với thông lệ quốc tế.

+ Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp cần thống nhất nguyên tắc giá gốc trong việc ghi nhận công cụ dụng cụ nhập kho tương tự như đối với quy định nguyên vật liệu nhập kho: chi phí vận chuyển công cụ dụng cụ cần được ghi nhận vào giá trị thực tế nhập kho thay vì ghi nhận vào chi phí như quy định hiện nay.

+ Chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã cần thống nhất nguyên tắc ghi nhận hao mòn/tính khấu hao tài sản cố định, cần ghi nhận vào chi phí của đơn vị thay vì ghi giảm nguồn kinh phí hình thành tài sản cố định như quy định hiện hành.

+ Cần có quy định và nguyên tắc hạch toán đối với vấn đề như: trích lập dự phòng, ghi nhận tài sản cố định thuê tài chính,… trong các đơn vị thuộc khu vực công.

Thứ hai, cần hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính tại các đơn vị thuộc khu vực công để đảm bảo tính thống nhất phục vụ cho việc cung cấp thông tin lập báo cáo tài chính Nhà nước:

Để phục vụ cho việc tổng hợp thông tin và hợp nhất báo cáo, cần có sự thống nhất trong mẫu biểu báo cáo tài chính; Khoản mục Nợ phải trả trên báo cáo tính hình tài chính cần được phân loại theo thời hạn nợ (Nợ ngắn hạn và nợ dài hạn), quy định về phương pháp lập và trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ cần thống nhất tránh trường hợp các đơn vị tự lựa chọn phương pháp lập như hiện nay sẽ làm cho thông tin cung cấp không thống nhất về loại thông tin, nội dung thông tin, sẽ gây khó khăn cho quá trình tổng hợp thông tin.

Thứ ba, cần hoàn thiện báo cáo tài chính hợp nhất

+ Cần xác định thời điểm hợp nhất báo cáo, phạm vi các đơn vị được hợp nhất vào báo cáo tài chính Nhà nước, các cấp hợp nhất.

+ Xác định các loại giao dịch phải loại trừ khi hợp nhất, cách loại trừ giao dịch nội bộ và trình bày thông tin trên báo cáo tài chính hợp nhất.

6. Kết luận

Nhìn chung, để tiến đến xóa bỏ khoảng cách giữa quy định của kế toán Việt Nam và quốc tế, để thông tin cung cấp minh bạch, đầy đủ và phù hợp với thông lệ quốc tế, Việt Nam cần ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam để thống nhất các nguyên tắc ghi nhận sao cho phù hợp với thông lệ quốc tế để đảm bảo thông tin thống nhất và có thể so sánh.◆

Tài liệu thảm khảo:

1. Bộ Tài chính (2017), *Thông tư 107 hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp*.

2. Bộ Tài chính (2017), *Thông tư 77 hướng dẫn Chế độ kế toán ngân sách Nhà nước và hoạt động nghiệp vụ kho bạc Nhà nước.*

3. Bộ Tài chính (2018), *Thông tư 133 hướng dẫn lập báo cáo tài chính Nhà nước.*

4. Bộ Tài chính (2019), *Thông tư 70 hướng dẫn Chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã.*

5. Nguyễn Thị Thu Hà (2017), *Chuẩn mực kế toán công về báo cáo tài chính: một số mô hình trên thế giới và kinh nghiệm cho Việt Nam*, Tạp chí công thương, số tháng 4.

6. Nguyễn Thị Thu Hiền (2015), *Hoàn thiện báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam*, Luận án Tiến sỹ, Trường Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí minh

7. 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 7.

8. Lê Thị Minh Ngọc (2018), *Một số vấn đề trong lập báo cáo tài chính Nhà nước*, Tạp chí Tài chính kỳ 2 số tháng 9.

9. Vũ Thị Thu Trang (2018), *Xây dựng quy trình tổng hợp báo cáo tài chính nhà nước để thực hiện chức năng tổng kế toán nhà nước của Kho bạc Nhà nước*, Đề tài nghiên cứu khoa học Cục Kế toán KBNN.

10. IPSASB (2020), *Handbook of International public sector accounting pronouncement,* Volume I.

11. IPSASB (2020), *Handbook of International public sector accounting pronouncement*, Volume II.

12. IPSASB (2020), *Handbook of International public sector accounting pronouncement*, Volume III.

Summary

In the context of economic integration in general as well as the integration of accounting in particular, the requirements of accounting information provided in accordance with the provisions of international practice are increasingly urgent. especially for the public sector. Facing this requirement, Vietnamese public sector accounting have also made changes to ensure more accurate, relevant and transparent information according to integration requirements. However, in reality there are still differences according to the provisions of international practice. The article aims to find out the current regulations on preparing and presenting Vietnamese public sector financial statements, comparing with the provisions of international public accounting standards to find out the similarities, the differences as a basis for proposing recommendations to help improve the financial reporting system of the public sector of Vietnam.