

CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP THEO THÔNG TƯ 107/2017/TT-BTC VÀ SỰ TIẾP CẬN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ (IPSAS)

✍️ Ths. Nguyễn Thị Anh Thư
Viện Quản lý – Kinh doanh, Trường Đại học Bà Rịa – Vũng Tàu

Ngày nhận: 10/4/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Hội nhập kinh tế quốc tế là xu hướng tất yếu của các quốc gia và Việt Nam không ngoại lệ. Hội nhập kinh tế quốc tế cũng có nghĩa là hội nhập về tất cả các lĩnh vực kể cả kế toán. Thông tư 107/2017/TT-BTC, ban hành ngày 10/10/2017 và có hiệu lực từ ngày 01/01/2018, đã kế thừa những điểm mạnh và khắc phục những điểm yếu của Quyết định 19/2006/QĐ-BTC. Thông tư 107/2017/TT-BTC đã có những thay đổi rõ rệt về nhiều nội dung phù hợp với Chuẩn mực kế toán (CMKT) công quốc tế (IPSAS), làm tiền đề để ngày càng tiến sát hơn các quy định kế toán quốc tế. Bài viết trình bày những điểm phù hợp giữa nội dung của Thông tư 107/2017/TT-BTC với IPSAS và đưa ra những nhận định, nhằm tăng cường sự hài hòa giữa kế toán công Việt Nam với kế toán quốc tế.

International economic integration is an inevitable trend of countries and Vietnam without exception. International economic integration also means integration in all areas including accounting. Circular 107/2017/TT-BTC issued on 10/10/2017 and effective from 01/01/2018 has inherited the strengths and overcome weaknesses of Decision 19/2006/QĐ-BTC. Circular 107/2017/TT-BTC has made significant changes in many contents in accordance with international public accounting standards IPSAS as a premise for closer to international accounting regulations. This paper presents the appropriate points between the content of Circular 107/2017/TT-BTC with IPSAS's standards and makes comments to enhance the harmony between Vietnam public accounting and international accounting.

1. Giới thiệu IPSAS

IPSAS được soạn thảo bởi hội đồng IPSAS cho đến nay đã soạn được 32 chuẩn mực, dựa trên cơ sở tiền mặt và cơ sở dồn tích (chủ yếu là cơ sở dồn tích). Mục đích của việc ban hành IPSAS trên cơ sở kế toán dồn tích là để phù hợp với Chuẩn mực lập báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) và thích ứng với điều kiện của các đơn vị trong lĩnh vực công; và cũng để giải quyết các vấn đề về lập báo cáo tài chính (BCTC) trong lĩnh vực công mà không được quy định bởi IFRS hoặc IFRS chưa đề cập đến.

IPSAS được soạn thảo nhằm mục tiêu:

- + Nâng cao chất lượng thông tin giúp các đơn vị trên thế giới có thể so sánh số liệu trên báo cáo giữa các kỳ khác nhau.
- + Đảm bảo tính minh bạch của báo cáo khác nhau trong đơn vị có thể kiểm chứng được, và giúp cho người sử dụng có quyết định kinh tế phù hợp hơn.
- + Nâng cao tính thống nhất thể hiện qua việc lập, trình bày BCTC giữa các đơn vị công.
- + Thông tin đa dạng và nhất quán hơn về chi phí và thu nhập.

2. Thông tư 107/2017/TT-BTC và những thay đổi phù hợp với IPSAS

Ngày 10/10/2017, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 107/2017/TT-BTC về việc hướng dẫn chế độ kế toán (CĐKT) hành chính sự nghiệp (HCSN), được áp dụng từ ngày 01/01/2018 và thay cho Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC, ngày 30/03/2006. Thông tư thay đổi một cách toàn diện quy định chứng từ, hệ thống tài khoản, hệ thống BCTC, báo cáo quyết toán và phương pháp hạch toán kế toán trong đơn vị HCSN. Những thay đổi này cho thấy, sự vận dụng từng bước IPSAS.

Ngoài những quy định mới như:

- + Các đơn vị HCSN đều phải sử dụng thống nhất mẫu chứng từ kế toán thuộc loại bắt buộc quy định trong Thông tư này. Trong quá trình thực hiện, các đơn vị không được sửa đổi biểu mẫu chứng từ thuộc loại bắt buộc. Ngoài các chứng từ kế toán bắt buộc được quy định tại Thông tư này và các văn bản khác, đơn vị HCSN được phép tự thiết kế mẫu chứng từ để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Mẫu chứng từ tự thiết kế phải

đáp ứng tối thiểu 7 nội dung quy định tại Điều 16, Luật Kế toán, phù hợp với việc ghi chép và yêu cầu quản lý của đơn vị, gồm: Tên và số hiệu của chứng từ kế toán; Ngày, tháng, năm lập chứng từ kế toán; Tên, địa chỉ của cơ quan, tổ chức, đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán; Tên, địa chỉ của cơ quan, tổ chức, đơn vị hoặc cá nhân nhận chứng từ kế toán; Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh; Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng số; tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng số và bằng chữ; Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán. Ngoài ra, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác theo từng loại chứng từ,...

+ Quy định về sử dụng sổ kế toán cũng chi tiết hơn: Sổ kế toán ngân sách, phí được khấu trừ, để lại phản ánh chi tiết theo mục lục ngân sách Nhà nước để theo dõi việc sử dụng nguồn ngân sách Nhà nước, nguồn phí được khấu trừ để lại.

Sổ kế toán theo dõi quá trình tiếp nhận và sử dụng nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài phản ánh chi tiết theo mục lục ngân sách Nhà nước làm cơ sở lập báo cáo quyết toán theo quy định của Thông tư này và theo yêu cầu của nhà tài trợ.

+ Các quy định về mở sổ kế toán, ghi sổ và khóa sổ chi tiết và rõ ràng hơn, giúp người làm kế toán dễ dàng hơn trong việc áp dụng.

Thông tư 107/2017/TT-BTC còn có những thay đổi rõ rệt về một số nội dung phù hợp với IPSAS

+ Hàng tồn kho:

(1) Trị giá nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ (NVL- CCDC) nhập kho bao gồm giá mua cộng các chi phí thu mua trừ đi các khoản được giảm trừ thay vì trước đây theo Quyết định 19/2006/QĐ-BTC chi phí thu mua NVL- CCDC hạch toán vào chi phí liên quan đến việc sử dụng NVL- CCDC đó. Việc hạch toán chi phí thu mua NVL-CCDC vào giá trị NVL - CCDC nhập kho phù hợp với IPSAS về hàng tồn kho IPSAS12. Theo IPSAS12, trị giá nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ nhập kho bao gồm cả chi phí thu mua NVL- CCDC.

(2) Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ thực tế xuất dùng mới được hạch toán vào chi phí trong kỳ thay vì theo QĐ19/2006/QĐ-BTC thì nguyên vật liệu – công cụ dụng cụ thuộc nguồn kinh phí do ngân sách cấp tồn kho đến cuối năm được hạch toán vào chi hoạt động trong kỳ. Điều này phù hợp với IPSAS về hàng tồn kho (IPSAS12) - giá trị nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ được ghi nhận vào chi phí trong kỳ tương ứng với doanh thu tạo ra trong kỳ (nguyên tắc phù hợp).

+ Tài sản cố định:

- Chi đưa vào chi phí trong kỳ khi tính hao mòn tài sản cố định (TSCĐ) định kỳ thay vì đưa toàn bộ nguyên giá TSCĐ vào chi phí trong kỳ ngay khi hình thành như Quyết định 19/2006/QĐ-BTC. Quy định mới phù hợp với IPSAS17 về TSCĐ.

+ Xây dựng cơ bản và sửa chữa lớn TSCĐ:

- Giá trị khối lượng xây dựng cơ bản cho đến khi hoàn thành bàn giao được duyệt thì được kết chuyển và theo dõi trên tài khoản TSCĐ và được tính vào chi phí khi tính hao mòn TSCĐ theo định kỳ.

- Giá trị sửa chữa lớn cho đến khi hoàn thành bàn giao mới được tính vào chi phí trong kỳ.

Các quy định này phù hợp với IPSAS11- quy định giá trị sửa chữa lớn, khối lượng công trình xây dựng cơ bản tính vào chi phí trong kỳ phải phù hợp với khối lượng hoàn thành.

+ BCTC:

Quy định đơn vị HCSN lập 2 phân hệ báo cáo theo mục tiêu sử dụng thông tin bao gồm: *BCTC gồm 4 báo cáo*: Báo cáo tình hình tài chính; Báo cáo kết quả hoạt động; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Thuyết minh BCTC.

Báo cáo quyết toán (gồm 5 báo cáo: Báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động; Báo cáo chi tiết chi từ nguồn NSNN và nguồn phí được khấu trừ để lại; Báo cáo chi tiết kinh phí chương trình dự án; Báo cáo thực hiện xử lý kiến nghị của kiểm toán, thanh tra, tài chính; Thuyết minh báo cáo quyết toán).

CMKT Công quốc tế quy định lập một báo cáo thu – chi tiền mặt đối với kế toán trên cơ sở tiền mặt, còn đối với kế toán theo cơ sở dồn tích lập 5 báo cáo bao gồm: Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị; Báo cáo kết quả hoạt động; Báo cáo về sự thay đổi tài sản thuần/Vốn chủ sở hữu; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Giải trình BCTC.

+ Xác định kết quả hoạt động:

Các đơn vị hành chính sự nghiệp kết chuyển các khoản thu và các khoản chi, để xác định kết quả của các hoạt động trên tài khoản xác định kết quả kinh doanh. Đây là căn cứ để lập BCTC cuối năm. Quy định này gần sát với IPSAS3 tính thặng dư và thâm hụt trong hoạt động thông thường và hoạt động bất thường.

+ Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái:

Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái cuối kỳ (nếu quy chế tài chính cho phép):

- Trường hợp lãi chênh lệch tỷ giá, kết chuyển số lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái, ghi:

Nợ TK 413- Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có các TK 511, 512, 515

- Trường hợp lỗ chênh lệch tỷ giá, kết chuyển số lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái, ghi:

Nợ các TK 611, 612, 615

Có TK 413- Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Khác với quyết định 19/2006/QĐ-BTC quy định xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái cuối kỳ kế toán được ghi nhận tăng chi phí nếu lỗ tỷ giá và ghi giảm chi phí nếu lãi tỷ giá.

Quy định xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái theo thông tư 107/2017/TT-BTC phù hợp với IPSAS19: xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái được ghi nhận là khoản thu hoặc chi phí trong kỳ.

Một số nhận định

- Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn CĐKT hành chính sự nghiệp đã vận dụng một số nội dung của IPSAS tạo tiền đề cho sự tiếp cận nhiều hơn với các quy định kế toán quốc tế.

- Tuy nhiên, cần có thêm một số đổi mới như việc lập BCTC hợp nhất trong đơn vị sự nghiệp để nâng cao chất lượng thông tin BCTC khu vực công.

- Cần hoàn thiện khung pháp lý đầy đủ về lĩnh vực kế toán công thông qua việc xây dựng CMKT Công Việt Nam. CMKT công Việt Nam được xây dựng trên cơ sở IPSAS có điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện hoàn cảnh của Việt Nam vì sự khác biệt trong quản lý tài chính công và hệ thống kế toán công.

- Thực hiện từng bước: Nghiên cứu thực trạng và sửa đổi bổ sung cơ chế hoạt động tài chính công cho phù hợp với CMKT công quốc tế; Biên dịch tài liệu và nghiên cứu IPSAS; sửa đổi bổ sung cơ chế tài chính cho phù hợp với IPSAS; Cần có nguồn lực đủ trình độ, chuyên môn cao để có thể xây dựng hệ thống CMKT công của Việt Nam. □

Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính (2006). *Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC, ngày 30/03/2006 về việc ban hành CĐKT HCSN*;

Bộ Tài chính (2010). *Thông tư 185/2010/TT-BTC*

Bộ Tài chính (2017). *Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn CĐKT HCSN*;

Học viện Tài chính (2011), *Giáo trình IPSAS, NXB Tài chính*.

<http://tapchitaichinh.vn/nghien-cuu-trao-doi/nghien-cuu-dieu-tra/mot-so-phan-tich-ve-nhung-thay-doi-cua-che-do-ke-toan-hanh-chinh-su-nghiep-138543.html>
