


# 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

 Hồ Thị Vinh\*

Nhận: 05/7/2021

Biên tập: 13/7/2021

Duyệt đăng: 21/7/2021

Ở nước ta, đơn vị sự nghiệp công lập giữ vai trò chủ đạo, vị trí then chốt trong cung ứng dịch vụ sự nghiệp công và thực hiện chính sách an sinh xã hội. Thông tin báo cáo tài chính giúp cho việc đổi mới tổ chức, nâng cao chất lượng dịch vụ và hiệu quả hoạt động của các đơn vị sự nghiệp công lập. Các thông tin này luôn được yêu cầu phải minh bạch, hữu ích và giúp xác định được giá trị đơn vị.

**Từ khóa:** báo cáo tài chính, đơn vị sự nghiệp công lập.

## Abstract:

In our country, Public non-business units play a leading role, a key position in providing public non-business services and implementing social security policies. The information in financial statements helps to innovate the organization, improve service quality and operational efficiency of public non-business units. This information is always required to be transparent, useful and to help determine the unit value.

## 1. Bối cảnh chung

Hiện nay, các đơn vị sự nghiệp công lập (SNCL) đang thực hiện lập báo cáo tài chính (BCTC) theo hướng dẫn của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính (sau đây viết tắt là Thông tư 107). Theo đó, BCTC được quy định áp dụng chung cho cả cơ quan Nhà nước và đơn vị SNCL, các mẫu biểu báo cáo bước đầu đã cung cấp thông tin tài chính theo quy định của Luật Kế toán. Tuy nhiên, mô hình hoạt động của đơn vị SNCL và cơ quan hành chính Nhà nước rất khác nhau, cơ quan Nhà nước chủ yếu là đơn vị sử dụng ngân sách Nhà nước (NSNN), còn đơn vị SNCL trong bối cảnh phải ngày càng tự chủ, có nhiều các hoạt động khác nhau như

vụ, đi vay, huy động vốn, đầu tư, góp vốn,... đặc biệt, là mô hình đơn vị SNCL tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư, đơn vị tự đảm bảo chi thường xuyên. Với đặc điểm hoạt động của các đơn vị SNCL như vậy, đòi hỏi phải có các thông tin tài chính cung cấp thông qua hệ thống BCTC một cách đầy đủ, minh bạch, phân loại rõ tài sản, nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn, kết quả của từng hoạt động trong đơn vị, phân phối thặng dư từ các hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ, đầu tư tài chính,... Các thông tin này cần phản ánh đúng bản chất hoạt động của đơn vị, đảm bảo thiết thực, hiệu quả, trình bày khoa học và theo thông lệ quốc tế.

Với mục tiêu hoàn thiện BCTC, cần phải làm rõ các kết quả

đạt được, hạn chế của hệ thống BCTC theo chế độ kế toán hành chính sự nghiệp (ban hành kèm theo Thông tư 107) đối với đơn vị SNCL, từ đó đưa ra các định hướng để hoàn thiện.

## 2. Đánh giá thực trạng của hệ thống BCTC đối với đơn vị SNCL

### \* Kết quả đạt được

Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành kèm theo Thông tư 107 là một bước chuyển dịch lớn về cách tiếp cận kế toán đối với khu vực công ở Việt Nam, trong đó đã có sự thay đổi căn bản quy định về chứng từ, tài khoản sử dụng, phương pháp kế toán và hệ thống BCTC, báo cáo quyết toán. Đối với hệ thống BCTC, có thể thấy rõ các kết quả nổi bật như sau:

### Thứ nhất, đã tách bạch BCTC và báo cáo quyết toán tình hình sử dụng ngân sách ở các đơn vị HCSN

Thông tư số 107 đã có sự phân định thành 2 hệ thống báo cáo kế toán theo mục đích sử dụng thông tin, bao gồm BCTC và báo cáo quyết toán. BCTC phục vụ mục đích chung 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 phục vụ yêu cầu quản

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

lý, gồm các 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 và Thuyết minh báo cáo quyết toán.

Theo Thông tư số 107, hệ thống báo kế toán của đơn vị SNCL đã được đổi mới theo hướng phân định rõ báo cáo quyết toán phục vụ cho quyết toán ngân sách và BCTC để cung cấp thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các luồng tiền từ hoạt động của đơn vị.

**Thứ hai, xác định rõ mục đích của BCTC đã được xác định rõ ràng, phù hợp với thông lệ quốc tế.**

Theo quy định tại Thông tư 107, mục đích của BCTC là dùng để cung cấp thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động tài chính và các luồng tiền từ hoạt động của đơn vị, cung cấp cho những người có liên quan để xem xét và đưa ra các quyết định về các hoạt động tài chính, ngân sách của đơn vị. Thông tin BCTC giúp cho việc nâng cao chất lượng giải trình của đơn vị về việc tiếp nhận và sử dụng các nguồn lực theo quy định của pháp luật.

Mục đích của BCTC đã được xác định rõ ràng gồm: sử dụng cho mục đích ra quyết định và cho mục đích giải trình, quy định này đã bước đầu phù hợp với thông lệ quốc tế, đặc biệt trong khu vực công, mục đích cung cấp thông tin cho giải trình trách nhiệm của BCTC được đề cao.

**Thứ ba, BCTC đã được lập trên cơ sở dồn tích**

Việc áp dụng cơ sở kế toán dồn tích có điều chỉnh như quy định cũ gây trở ngại cho tổ chức hạch toán kế toán, cung cấp thông tin; mặt khác làm khó cho xây dựng chế độ, chính sách và khó cho việc áp dụng

công nghệ thông tin trong hạch toán kế toán.

Kế toán trên cơ sở dồn tích theo quy định của Thông tư 107 đã giúp cho các đơn vị SNCL phần nào cải thiện chất lượng thông tin, cung cấp thông tin thích hợp cho việc ra quyết định. Xét ở phạm vi tổng thể khu vực công, kế toán dồn tích mang lại thông tin tổng quát hơn, từ đó tạo cơ sở để tăng cường quản lý tài sản, quản lý công nợ và đánh giá khả năng thanh toán của đơn vị.

**Thứ tư, hệ thống BCTC về cơ bản đã đáp ứng được nhu cầu thông tin tài chính của người sử dụng.**

Theo quy định tại Thông tư 107, hệ thống BCTC phải được lập đúng nguyên tắc, nội dung, phương pháp theo quy định và được trình bày nhất quán giữa các kỳ kế toán, trường hợp BCTC trình bày khác nhau giữa các kỳ kế toán thì phải thuyết minh rõ lý do. Bên cạnh đó, BCTC phải đáp ứng các yêu cầu như phản ánh một cách trung thực, khách quan về nội dung và giá trị các chỉ tiêu báo cáo; trình bày theo một cấu trúc chặt chẽ, có hệ thống về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các luồng tiền từ hoạt động của đơn vị; BCTC phải được lập kịp thời, đúng thời gian quy định đối với từng loại hình đơn vị, trình bày rõ ràng, dễ hiểu, chính xác thông tin, số liệu kế toán; thông tin, số liệu kế toán phải được phản ánh liên tục, số liệu của kỳ này phải kế tiếp số liệu của kỳ trước.

Việc quy định về BCTC như trên góp phần đảm bảo các thông tin tài chính được cung cấp một cách rõ ràng, minh bạch, hữu ích cho các đối tượng sử dụng trong việc phân tích và đưa ra quyết định. Nội dung các chỉ tiêu được trình bày trên mỗi BCTC cũng đã đáp ứng được cơ bản yêu cầu thông tin của các đối tượng sử

dụng, trong điều kiện thực hiện tự chủ tài chính.

Dưới góc độ quản lý, thông tin trong các BCTC giúp lãnh đạo đơn vị nắm được tình hình tài sản, nguồn vốn, tình hình và kết quả hoạt động sau một kỳ hoạt động, tình hình lưu chuyển tiền tệ,... thay vì chỉ có thông tin chi tiêu ngân sách như trước đây. Đối với các đơn vị SNCL, trên cơ sở các thông tin mà BCTC cung cấp, các nhà lãnh đạo, quản lý có thể đánh giá được tình hình hoạt động, thực trạng tài chính của đơn vị, từ đó có thể đề ra các giải pháp đổi mới phương thức quản lý, nâng cao năng lực quản trị đơn vị, bảo đảm chặt chẽ, hiệu quả, góp phần nâng cao chất lượng hoạt động cung ứng các dịch vụ sự nghiệp công, đáp ứng yêu cầu của xã hội.

**3. Một số tồn tại của hệ thống BCTC đối với đơn vị SNCL**

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, hệ thống BCTC theo quy định tại Thông tư 107 vẫn còn tồn tại một số hạn chế sau:

**Thứ nhất, về nguyên tắc, yêu cầu lập BCTC**

Thông tư 107 đã đưa ra các quy định về nguyên tắc và yêu cầu lập BCTC, tuy nhiên các quy định này chưa được giải thích rõ ràng, chưa thực sự đầy đủ để đảm bảo chất lượng thông tin cung cấp cho các nhà quản lý, các đối tượng sử dụng, vì vậy cần bổ sung thêm nguyên tắc và các yêu cầu theo yêu cầu quản lý, phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế.

**Thứ hai, về thông tin trình bày trên BCTC**

Thông tin được trình bày trên các BCTC theo chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành kèm theo Thông tư 107 đã đáp ứng được tương đối nhu cầu thông tin của các cấp quản lý, của các đối tượng sử dụng khác nhau, tuy nhiên

các chỉ tiêu phân loại và trình bày trên mỗi BCTC vẫn còn một số hạn chế, chưa thể hiện được đầy đủ các khía cạnh, bản chất của thông tin và một số nội dung chưa được trình bày phù hợp với yêu cầu của chuẩn mực kế toán công và thông lệ quốc tế. Một số ví dụ:

- Các thông tin về tài sản, nợ phải trả chưa được phân loại thành ngắn hạn, dài hạn trên báo cáo tình hình tài chính theo yêu cầu tại chuẩn mực kế toán công và thông lệ quốc tế;

- Một số chỉ tiêu trình bày chưa đúng bản chất của đối tượng kế toán, như: chỉ tiêu “Các khoản nhận trước chưa ghi thu”, số liệu phản ánh trên chỉ tiêu này là giá trị còn lại của tài sản cố định; giá trị nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ còn tồn kho hình thành từ các nguồn NSNN cấp, nguồn kinh phí hoạt động khác, nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài, nguồn phí được khấu trừ, để lại và kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản bằng nguồn NSNN cấp và nguồn khác (nếu có) đang trong quá trình xây dựng cơ bản dở dang. Về bản chất, số liệu này phản ánh đơn vị đã được nhận và hưởng các kinh phí này của Nhà nước, không hình thành nghĩa vụ về nợ phải trả. Vì vậy, chỉ tiêu này trình bày ở phần nợ phải trả là không hợp lý, chưa đúng với bản chất của nghiệp vụ kinh tế, cần chuyển sang trình bày ở phần tài sản thuần trên báo cáo tình hình tài chính của đơn vị. Tương tự, đối với chỉ tiêu phản ánh các quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi, quỹ bổ sung thu nhập, về bản chất là các khoản phải trả người lao động và chi cho các hoạt động phúc lợi khác, theo đó các chỉ tiêu cần trình bày ở phần nợ phải trả thay vì trình bày ở phần tài sản thuần như quy định hiện nay.

- Báo cáo kết quả hoạt động đang trình bày chi tiết các khoản

thu, chi, thặng dư/thâm hụt theo 04 hoạt động. Cách trình bày này thực tế chưa hợp lý, vì trong nhiều trường hợp đơn vị khó thực hiện phân biệt và tính kết quả riêng cho từng hoạt động. Bên cạnh đó, báo cáo kết quả hoạt động tài chính nhà nước được trình bày theo các nội dung thu, chi. Vì vậy, việc trình bày báo cáo kết quả hoạt động tại các đơn vị sự nghiệp như hiện nay gây khó khăn trong việc hợp nhất để lập BCTC Nhà nước.

#### 4. Định hướng hoàn thiện hệ thống BCTC đối với đơn vị SNCL ở Việt Nam

Trong những năm qua, Đảng và Nhà nước ta đã ban hành nhiều văn bản quan trọng và tích cực lãnh đạo, chỉ đạo toàn hệ thống chính trị tổ chức thực hiện nhiều chủ trương, chính sách, biện pháp đổi mới hệ thống tổ chức và hoạt động của các đơn vị SNCL. Có thể kể đến là, Kết luận số 37-TB/TW ngày 26/5/2011 của Bộ Chính trị về Đề án đổi mới cơ chế hoạt động của các đơn vị SNCL, đẩy mạnh xã hội hóa một số loại hình dịch vụ sự nghiệp công; Nghị quyết số 11-NQ/TW, ngày 3/6/2017 về “hoàn thiện thể chế kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa, trong đó tiếp tục khẳng định: “hoàn thiện thể chế, đổi mới và nâng cao hiệu quả hoạt động của các đơn vị SNCL. Trao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm đầy đủ cho các đơn vị SNCL về phạm vi hoạt động, tổ chức bộ máy, biên chế, nhân sự và tài chính gắn với cơ chế đánh giá độc lập”. Đặc biệt, ngày 25/10/2017 Nghị quyết số 19-NQ/TW của Ban Chấp hành Trung ương (khóa XII) về tiếp tục đổi mới hệ thống tổ chức và quản lý, nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động của các đơn vị SNCL nêu rõ quan điểm: “Đổi mới hệ thống tổ chức và quản lý, nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động của các đơn vị SNCL là một trong những nhiệm vụ trọng tâm ưu tiên hàng đầu”.

Triển khai thực hiện các chủ trương của Đảng, trong nhiều năm qua, Chính phủ đã ban hành, bổ sung, sửa đổi nhiều quy định nhằm tạo khuôn khổ pháp lý, mở rộng quyền tự chủ cho hoạt động của đơn vị SNCL, như Nghị định số 16/2015/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ của đơn vị SNCL; Nghị định 141/2016/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ của đơn vị SNCL trong lĩnh vực sự nghiệp kinh tế và sự nghiệp khác; Nghị định 54/2016/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ của tổ chức khoa học và công nghệ công lập. Hiện nay, Bộ Tài chính đang dự thảo Nghị định thay thế Nghị định 16/2015/NĐ-CP theo hướng quy định về cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị SNCL chung cho tất cả các lĩnh vực, trong đó có nhiều sửa đổi liên quan đến quy định về mức độ tự chủ; quy định về nguồn tài chính và sử dụng nguồn tài chính (đề phù hợp với quy định của Nghị quyết 19-NQ/TW; Nghị quyết 27-NQ/TW); quy định về tự chủ trong hoạt động liên doanh, liên kết; ...

Để giúp các cơ quan quản lý, các nhà lãnh đạo đơn vị đưa ra các quyết định đổi mới, nâng cao hiệu quả hoạt động của đơn vị SNCL, các thông tin BCTC cung cấp phải minh bạch, hữu ích, đảm bảo độ tin cậy. Vì vậy, việc hoàn thiện BCTC tại các đơn vị SNCL thực sự cần thiết và cần dựa trên các định hướng sau:

**Một là, phải phù hợp với các chính sách, cơ chế tài chính của Nhà nước quy định đối với các đơn vị SNCL**

Trong những năm qua, quản lý tài chính công ở Việt Nam đã từng bước được cải cách và đổi mới trên nhiều phương diện để từng bước xây dựng nền tài chính quốc gia lành mạnh, đảm bảo giữ vững an ninh tài chính, ổn định kinh tế vĩ

mô, tài chính - tiền tệ, tạo điều kiện thúc đẩy tăng trưởng kinh tế gắn với đổi mới mô hình tăng trưởng và tái cấu trúc nền kinh tế, giải quyết tốt các vấn đề an sinh xã hội; huy động, quản lý, phân phối và sử dụng các nguồn lực tài chính trong xã hội hiệu quả, công bằng; cải cách hành chính đồng bộ, toàn diện; đảm bảo tính hiệu lực và hiệu quả của công tác quản lý, giám sát tài chính. Các đơn vị SNCL không nằm ngoài tiến trình cải cách tài chính công. Chính sách, cơ chế tài chính của Nhà nước đối với các đơn vị SNCL là các quy định cụ thể về mô hình hoạt động, nguồn thu, nhiệm vụ chi, các nội dung tự chủ về tài chính, thẩm quyền của từng cấp đơn vị SNCL,... là cơ sở để quản lý, tổ chức hoạt động của đơn vị SNCL.

Việc hoàn thiện tổ chức kế toán nói chung và BCTC nói riêng đối với các đơn vị SNCL, phải đảm bảo tuân thủ quản lý tài chính công. Kế toán với tư cách là một bộ phận cấu thành của hệ công cụ quản lý kinh tế, không thể tách rời khỏi các chính sách, quy định về quản lý kinh tế, tài chính của Nhà nước.

**Thứ hai, nâng cao tính hữu ích của thông tin cung cấp cho các đối tượng liên quan đến đơn vị SNCL.**

BCTC phải cung cấp thông tin cho mục đích ra quyết định và giải trình, đáp ứng nhu cầu về thông tin cho các đối tượng sử dụng. Mỗi đối tượng sử dụng thông tin khác nhau sẽ có nhu cầu thông tin khác nhau. BCTC không chỉ cung cấp thông tin cho các chủ thể nội bộ đơn vị, mà còn cho các chủ thể bên ngoài đơn vị như: cơ quan quản lý ngành, các tổ chức trong và ngoài nước, các đơn vị tham gia liên doanh, liên kết hay hợp tác phát triển,... Muốn đáp ứng nhu cầu thông tin cho từng

đối tượng sử dụng thì thông tin trình bày trên BCTC phải minh bạch, tin cậy và toàn diện. Đây là nền tảng vững chắc để các đối tượng sử dụng thông tin ra quyết định, đảm bảo mục đích giải trình của các đơn vị và đặc biệt là cung cấp thông tin đầy đủ cho việc lập BCTC Nhà nước.

**Thứ ba, tiếp thu các thông lệ tốt quy định trong chuẩn mực kế toán công quốc tế**

Các giải pháp đề xuất hoàn thiện BCTC đối với đơn vị SNCL phải trên cơ sở tiếp thu các thông lệ tốt quy định trong chuẩn mực kế toán công quốc tế và phù hợp với xu hướng chung của thế giới, để nâng tầm phát triển kế toán khu vực công Việt Nam và tăng cường sự thừa nhận của các tổ chức quốc tế, đảm bảo các thông tin tài chính được cung cấp phù hợp, tin cậy hơn, góp phần cải cách tài chính trong lĩnh vực công.

**Thứ tư, cung cấp đủ thông tin tài chính để đánh giá hoạt động đơn vị SNCL, làm cơ sở để đổi mới, sắp xếp lại hệ thống các đơn vị SNCL.**

Ở nước ta, đơn vị SNCL giữ vai trò chủ đạo, vị trí then chốt trong cung ứng dịch vụ sự nghiệp công và thực hiện chính sách an sinh xã hội. Tuy nhiên, việc tổ chức hệ thống các đơn vị SNCL vẫn còn những hạn chế nhất định, như: mạng lưới các đơn vị SNCL còn chồng chéo, manh mún, phân tán, chồng chéo; chi tiêu NSNN cho các đơn vị này rất lớn. Vì vậy, cùng với quá trình đổi mới, sắp xếp tổ chức bộ máy của hệ thống chính trị. Trong 10 năm gần đây, Đảng và Nhà nước ta đã ban hành nhiều văn bản, nghị quyết về đổi mới tổ chức và hoạt động của các đơn vị sự nghiệp công, trong đó có tổ chức lại hệ thống đơn vị SNCL. Theo

đó, nhấn mạnh đến các giải pháp nhằm đẩy mạnh cung ứng dịch vụ sự nghiệp công theo cơ chế thị trường và thúc đẩy xã hội hóa trong cung cấp dịch vụ sự nghiệp công; đổi mới phương thức quản lý, nâng cao năng lực quản trị đơn vị, đảm bảo chặt chẽ, hiệu quả, góp phần nâng cao chất lượng hoạt động cung ứng các dịch vụ sự nghiệp công, đáp ứng yêu cầu của xã hội,... Hoàn thiện chế độ kế toán, trong đó có hoàn thiện BCTC với mục tiêu cung cấp đủ thông tin tài chính, góp phần công khai, minh bạch hoạt động tài chính của đơn vị SNCL là một trong những giải pháp cụ thể đề hướng tới đổi mới hệ thống tổ chức đơn vị SNCL nói chung cũng như trong từng lĩnh vực theo hướng tinh gọn, có cơ cấu hợp lý, giảm đầu mối và tinh giản biên chế gắn với nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động của các đơn vị SNCL, thu hút các cá nhân, tổ chức, thành phần kinh tế tham gia phát triển dịch vụ sự nghiệp công. ■

-----  
**Tài liệu tham khảo**

1. Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính "Hướng dẫn chế độ kế toán hành chính sự nghiệp";
2. Dự thảo 05 Chuẩn mực kế toán công Việt Nam, đợt 1, tại Cổng thông tin điện tử Bộ Tài chính ([www.mof.gov.vn](http://www.mof.gov.vn));
3. IPSAS 01 - Presentation of finance statements (<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-1-presentation.pdf>);
4. Nghị quyết số 19 NQ/TW ngày 25/10/2017 của Ban Chấp hành Trung ương khóa XII về tiếp tục đổi mới hệ thống tổ chức và quản lý, nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động của các đơn vị SNCL.