



Trình bày báo cáo tài chính THEO CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM

ThS. TRẦN THỊ THU HƯƠNG

Theo Luật Kế toán năm 2015, chuẩn mực kế toán gồm những quy định và phương pháp kế toán cơ bản để lập báo cáo tài chính, theo đó chuẩn mực kế toán công Việt Nam gồm những quy định và phương pháp kế toán cơ bản làm nền tảng cho việc lập báo cáo tài chính của các đơn vị kế toán trong khu vực công và lập báo cáo tài chính nhà nước trên cơ sở kế toán dồn tích. Các nguyên tắc và yêu cầu của chuẩn mực kế toán công Việt Nam nhằm thống nhất số liệu trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị kế toán trong khu vực công, đặc biệt có ý nghĩa đối với việc lập báo cáo tài chính nhà nước.

Từ khóa: Chuẩn mực kế toán công, báo cáo tài chính nhà nước

Under the Accounting Law 2015, accounting standards include fundamental accounting requirements and methods for the preparation of financial statements, therefore Vietnamese public sector accounting standards include accounting requirements and methods for the preparation of financial statements of public entities and the whole government. The principles and requirements of Vietnamese public sector accounting standards aim to present consistent data on financial statements of public entities, which is of great significance to the preparation of the government financial statements.

Tags: Public sector accounting standards, government financial statements

Ngày 01/09/2021, Bộ Tài chính ký ban hành Quyết định số 1676/QĐ-BTC công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 1, bao gồm: Chuẩn mực số 01 - Trình bày báo cáo tài chính (VPSAS 01); chuẩn mực số 02 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (VPSAS 02); chuẩn mực số 12 - Hàng tồn kho (VPSAS 12); chuẩn mực số 17 - Bất động sản, nhà xưởng, thiết bị (VPSAS 17); chuẩn mực số 31 - Tài sản vô hình (VPSAS 31).

Việc triển khai hướng dẫn áp dụng Chuẩn mực kế toán công Việt

Nam trong lập báo cáo tài chính nhà nước (BCTCNN) là nội dung hết sức quan trọng nhằm thống nhất các nguyên tắc, yêu cầu trong việc tổng hợp số liệu để nâng cao chất lượng thông tin tài chính, minh bạch việc sử dụng tài sản, nguồn lực trong khu vực công tại Việt Nam. Tại bài viết này, tác giả xin trao đổi một số nội dung cần triển khai hướng dẫn đối với VPSAS 01 “Trình bày báo cáo tài chính” trong lập BCTCNN.

Theo VPSAS 01, báo cáo tài chính (BCTC) trong lĩnh vực công phải cung cấp thông tin hữu ích cho

việc ra quyết định, và phải thể hiện khả năng giải trình của đơn vị về việc sử dụng những nguồn lực đã tiếp nhận. Theo đó, VPSAS 01 quy định cách thức trình bày BCTC trong khu vực công để phục vụ các mục đích chung, đảm bảo có thể so sánh với BCTC của các kỳ trước và của các đơn vị khác. Để đạt được mục đích trên, chuẩn mực này đặt ra tổng thể những vấn đề cần xem xét khi trình bày BCTC, hướng dẫn về cấu trúc của báo cáo và những yêu cầu tối thiểu về nội dung của BCTC được lập trên cơ sở kế toán dồn tích.



Hội thảo về phương án tổng hợp thông tin tài chính của đơn vị cấp trên và lập báo cáo tài chính nhà nước tại Thành phố Hồ Chí Minh

Ảnh: ĐV

Hiện nay, việc lập BCTCNN đang thực hiện theo quy định tại Nghị định số 25/2017/NĐ-CP ngày 14/03/2017 của Chính phủ về BCTCNN (Nghị định số 25) và các Thông tư hướng dẫn. Theo đó BCTCNN được tổng hợp từ số liệu trên phạm vi rất rộng các đơn vị cung cấp thông tin tài chính, trong đó có một số cơ quan quản lý không lập BCTC mà chỉ cung cấp thêm thông tin để lập BCTCNN, do vậy việc tuân thủ các nguyên tắc và yêu cầu khi lập BCTCNN rất quan trọng để có số liệu khách quan, thống nhất, phù hợp với chủ thể lập báo cáo (Chính phủ và chính quyền địa phương cấp tỉnh).

VỀ MẪU BIỂU BÁO CÁO

Theo VPSAS 01, để đạt được mục đích cung cấp thông tin tài chính thì các BCTC phải cung cấp được thông tin về tài sản; nợ phải trả; tài sản ròng/vốn chủ sở hữu; doanh thu; chi phí; các thay đổi khác trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và các luồng tiền. Một bộ BCTC hoàn chỉnh phải bao gồm các mẫu biểu: Báo cáo tình hình tài chính; báo cáo kết quả hoạt động; báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu; báo cáo lưu chuyển tiền tệ; thông tin so sánh giữa dự toán ngân sách và số thực hiện (khi đơn vị công bố công khai ngân sách được duyệt); thuyết

minh BCTC.

Hiện nay việc lập BCTCNN được thực hiện theo quy định của pháp luật kế toán gồm có 4 mẫu biểu: Báo cáo tình hình tài chính nhà nước; báo cáo kết quả hoạt động tài chính nhà nước; báo cáo lưu chuyển tiền tệ; thuyết minh BCTCNN, trong đó các thay đổi về nguồn vốn đã được trình bày là một phần trong thuyết minh BCTCNN. Riêng mẫu biểu báo cáo số liệu so sánh giữa dự toán ngân sách và số quyết toán đã được quy định trong pháp luật về NSNN.

Như vậy, có thể đánh giá về cơ bản hiện nay Việt Nam đã có các BCTCNN theo quy định của VPSAS 01, tuy nhiên báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu chưa được quy định là một mẫu biểu báo cáo riêng; báo cáo thông tin so sánh giữa dự toán được giao và số thực hiện chưa được coi là báo cáo thành phần trong bộ BCTCNN. Theo đó cần nghiên cứu sửa đổi các quy định của pháp luật kế toán quy định các báo cáo thành phần trong bộ BCTCNN phù hợp với VPSAS 01, nhằm cung cấp đầy đủ các thông tin tài chính cần thiết theo quy định.

ĐỐI VỚI TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH NHÀ NƯỚC

Báo cáo tình hình tài chính nhà nước
Theo VPSAS 01, báo cáo tình

hình tài chính phải trình bày riêng biệt các khoản mục tài sản ngắn hạn và dài hạn, nợ phải trả ngắn hạn và dài hạn, trừ khi việc trình bày theo tính thanh khoản đem lại các thông tin đáng tin cậy và phù hợp hơn. Trong trường hợp đơn vị lập báo cáo có nhiều hoạt động đa dạng có thể thực hiện cách trình bày hỗn hợp, một số tài sản và nợ phải trả theo tiêu chí ngắn hạn/dài hạn, một số tài sản và nợ phải trả khác theo tiêu chí thanh khoản. Tuy nhiên dù đơn vị áp dụng cách thức trình bày nào, đối với các khoản mục tài sản và nợ phải trả phải bao gồm cả các khoản dự kiến sẽ được thu hồi hoặc phải thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày lập báo cáo và sau 12 tháng kể từ ngày lập báo cáo, đồng thời đơn vị phải trình bày số dự kiến được thu hồi hoặc phải thanh toán sau 12 tháng. Các thông tin này rất hữu ích trong việc đánh giá khả năng thanh toán của đơn vị lập báo cáo.

Theo đó, báo cáo tình hình tài chính ít nhất phải trình bày riêng biệt các khoản mục: Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị; bất động sản đầu tư; tài sản vô hình; tài sản tài chính; các khoản đầu tư được hạch toán bằng phương pháp vốn chủ sở hữu; hàng tồn kho; các khoản phải thu từ các giao dịch không trao đổi (thuế và các khoản chuyển giao); các khoản phải thu từ các giao

dịch trao đổi hàng hóa; tiền và tương đương tiền; thuế và các khoản chuyển giao phải trả, phải nộp; các khoản phải trả từ các giao dịch trao đổi; các khoản dự phòng phải trả trong trường hợp đơn vị được phép trích lập dự phòng; nợ phải trả tài chính; lợi ích của bên góp vốn không kiểm soát, được trình bày trong phần tài sản ròng/vốn chủ sở hữu; và tài sản ròng/vốn chủ sở hữu thuộc về chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát. Đối với lợi ích của bên góp vốn không kiểm soát trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị lập báo cáo ở cấp độ Chính phủ, có thể là một đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước đã được tư nhân hóa một phần; do đó, có thể bao gồm các bên góp vốn khác có lợi ích tài chính trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của Chính phủ.

So với quy định của VPSAS 01, việc phân loại các chỉ tiêu thuộc phần tài sản trên báo cáo tình hình tài chính nhà nước hiện nay chưa đáp ứng được các khoản mục cần phải trình bày riêng biệt như chưa có chỉ tiêu tài sản tài chính, các khoản phải thu được trình bày là một chỉ tiêu chung trong tài sản ngắn hạn của báo cáo tình hình tài chính nhà nước, trong thuyết minh mới chỉ yêu cầu thuyết minh riêng khoản phải thu hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ, các chỉ tiêu quan trọng khác mà VPSAS 01 yêu cầu trình bày như các khoản thuế phải thu, các khoản phạt, phí phải thu... chưa được trình bày riêng trên báo cáo.

Đối với Nợ phải trả của nhà nước, quy định trình bày chỉ tiêu nợ trong nước, nợ nước ngoài của Chính phủ; nợ chính quyền địa phương và các khoản phải trả khác. So với quy định của VPSAS 01, việc phân loại các chỉ tiêu nợ phải trả trên báo cáo tình hình tài

chính nhà nước cũng cần được xem xét để trình bày riêng biệt các chỉ tiêu tối thiểu theo yêu cầu của VPSAS 01 như chỉ tiêu các khoản phải trả từ các giao dịch trao đổi; các khoản dự phòng phải trả, nợ phải trả tài chính...

Ngoài ra cần quy định tiêu chí thống nhất để nhận biết tài sản, nợ phải trả ngắn hạn/dài hạn khi lập BCTCNN như quy định của VPSAS 01, đặc biệt là việc phân loại các khoản nợ của Chính phủ, chính quyền địa phương, các khoản nợ tại đơn vị sự nghiệp công lập theo chuẩn mực sẽ là các thông tin tài chính nhà nước rất quan trọng, có ý nghĩa. Từ đó có thể giúp cung cấp thông tin hữu ích để đánh giá khả năng thanh toán của đơn vị lập BCTC.

Đối với nguồn vốn của nhà nước, so với VPSAS 01 cần xem xét trình bày các chỉ tiêu như lợi ích của bên góp vốn không kiểm soát, tài sản ròng thuộc về Chính phủ, chính quyền địa phương cấp tỉnh... Tuy nhiên nội dung này cần nghiên cứu thêm các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác tiếp tục được công bố ở các đợt tiếp theo.

Báo cáo kết quả hoạt động tài chính nhà nước

Theo VPSAS 1, tất cả các khoản mục doanh thu và chi phí được ghi nhận trong kỳ đều phải được phản ánh vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ của đơn vị, trừ khi chuẩn mực kế toán công Việt Nam có quy định khác. Trong đó, doanh thu là tổng các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng đơn vị thu được trong kỳ báo cáo làm tăng tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị, không bao gồm các khoản tăng liên quan đến vốn góp của chủ sở hữu. Chi phí là những khoản giảm lợi ích kinh tế, dịch vụ tiềm tàng trong suốt thời kỳ báo cáo dưới hình thức luồng tiền chi ra, hoặc việc sử dụng các tài

sản, việc phát sinh các khoản nợ phải trả dẫn đến giảm tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị, ngoài các khoản phân phối cho chủ sở hữu.

Báo cáo kết quả hoạt động ít nhất phải trình bày riêng biệt các khoản mục sau: Doanh thu; chi phí; phần thặng dư hoặc thâm hụt được phân bổ từ các khoản đầu tư vào các đơn vị liên doanh hoặc liên kết sử dụng phương pháp vốn chủ sở hữu; lãi hoặc lỗ trước thuế phát sinh từ việc thanh lý, nhượng bán tài sản hoặc thanh toán các khoản nợ phải trả thuộc về hoạt động không thường xuyên; và thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ. Ngoài ra, đối với phần thặng dư hoặc thâm hụt thuộc về bên góp vốn không kiểm soát và phần thặng dư hoặc thâm hụt thuộc về chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động như là các khoản phân bổ thặng dư và thâm hụt trong kỳ.

So với VPSAS 01, báo cáo kết quả hoạt động tài chính nhà nước hiện nay đã tuân thủ việc trình bày chỉ tiêu doanh thu, tuy nhiên cần lưu ý các hướng dẫn lấy số liệu từ các đơn vị nhằm cung cấp thông tin cho lập chỉ tiêu doanh thu đều lấy theo số phát sinh trong năm báo cáo (thực thu hoặc phải thu) mà chưa có các quy định về phân bổ doanh thu. Chẳng hạn, khoản thu cho thuê đất 50 năm được ghi nhận là khoản thu NSNN trong năm trên báo cáo quyết toán NSNN, đồng thời cũng được trình bày ngay là doanh thu trong năm trên báo cáo kết quả hoạt động tài chính nhà nước mà chưa được tính toán phân bổ phù hợp với tiêu chí ghi nhận doanh thu của BCTC; hoặc khoản thu từ cấp quyền khai thác khoáng sản cũng không có quy định phân bổ theo thời hạn khai thác... Do vậy, để có thông tin doanh

thu một cách chuẩn mực, khách quan trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động tài chính nhà nước, cần nghiên cứu sửa đổi các quy định hiện hành phù hợp với VPSAS 01 và các chuẩn mực doanh thu khác có liên quan.

Đối với chi phí của nhà nước, hiện nay quy định trình bày bao gồm các khoản chi phí từ nguồn NSNN và chi phí từ nguồn ngoài NSNN phát sinh trong kỳ báo cáo của các đơn vị thuộc đối tượng lập BCTC. Trong đó, phải trình bày các chi tiêu chi tiết gồm: Chi phí tiền lương, tiền công và chi phí khác cho con người; chi phí hàng hóa, dịch vụ; chi phí hao mòn/khấu hao; chi phí hỗ trợ và bổ sung; chi phí lãi vay, phí và lệ phí liên quan đến các khoản vay và chi phí khác từ ngân sách. Tuy nhiên, các thông tin này còn chưa chi tiết, để giúp cung cấp thông tin hữu ích hơn và nâng cao trách nhiệm giải trình của các bộ, ngành, chính quyền địa phương, có thể nghiên cứu xem xét quy định trình bày số liệu chi tiết về chi phí theo quy định của VPSAS 01 như kết hợp giữa phân loại theo tính chất chi phí và chức năng của chi phí...

Báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu

Theo VPSAS 01, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu phải trình bày các chi tiêu: Thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ; từng khoản mục doanh thu hoặc chi phí được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và số tổng cộng của các khoản mục này; tổng doanh thu và chi phí trong kỳ, tách riêng phần thuộc về chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát và phần thuộc về bên góp vốn không kiểm soát; ảnh hưởng của sự thay đổi chính sách kế toán và sửa chữa sai sót của kỳ trước đối với từng mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu được trình bày riêng biệt nêu trên.

Theo Nghị định số 25, biểu Thuyết minh BCTC (Chi tiêu 10) đã quy định lập số liệu về thay đổi nguồn vốn trong kỳ, tuy nhiên mới có quy định trình bày số thay đổi đối với chi tiêu nguồn vốn hình

thành tài sản, thặng dư/thâm hụt lũy kế và chi tiêu nguồn vốn khác mà chưa có quy định trình bày các chi tiêu như quy định của VPSAS 01 như trình bày riêng khoản doanh thu hoặc chi phí được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, phần thuộc về chủ sở hữu của đơn vị kiểm soát, phần thuộc về bên góp vốn không kiểm soát... Do vậy, cần nghiên cứu quy định lập riêng mẫu biểu báo cáo về thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và hướng dẫn các chi tiêu chi tiết phù hợp với quy định của VPSAS 01.

Thuyết minh báo cáo tài chính

VPSAS 01 quy định thuyết minh BCTC phải đáp ứng các yêu cầu như việc trình bày các thông tin về cơ sở lập BCTC và các chính sách kế toán cụ thể đã sử dụng; trình bày các thông tin theo yêu cầu của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam, cung cấp các thông tin bổ sung mà các thông tin đó chưa được trình bày trên báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo về những thay đổi trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu hoặc báo cáo lưu chuyển tiền tệ để giúp người đọc hiểu rõ hơn về thông tin trình bày trên các báo cáo.

Hiện nay, thuyết minh BCTC đã quy định thuyết minh về các chính sách kế toán cụ thể đã sử dụng, thuyết minh chi tiết một số chi tiêu đã trình bày trên báo cáo. Tuy nhiên để có thể đáp ứng yêu cầu minh bạch thông tin tài chính nhà nước, giúp người đọc hiểu rõ hơn các số liệu đã trình bày trên BCTC cần nghiên cứu để thuyết minh cụ thể các chi tiêu theo yêu cầu của chuẩn mực.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

VPSAS 01 quy định, báo cáo lưu chuyển tiền tệ cung cấp cho người sử dụng thông tin cơ sở để đánh giá khả năng tạo ra tiền và tương đương tiền của đơn vị và nhu cầu sử dụng các luồng tiền đó của đơn vị. Tuy nhiên các nội dung chi tiết về trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ được quy định cụ thể tại VPSAS 02.

Nghị định số 25 quy định báo

cáo lưu chuyển tiền tệ là BCTC tổng hợp, phản ánh tình hình lưu chuyển tiền tệ, bao gồm các luồng tiền thu vào, các luồng tiền chi ra từ các hoạt động chủ yếu, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính trong kỳ báo cáo; số dư tiền và tương đương tiền tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo của Nhà nước trên phạm vi toàn quốc hoặc phạm vi tỉnh.

Về cơ bản mục tiêu lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ hiện nay phù hợp với quy định của VPSAS 01.

Báo cáo về thông tin so sánh giữa dự toán ngân sách và số thực hiện

VPSAS 01 quy định về lập số liệu báo cáo so sánh giữa dự toán ngân sách và số quyết toán, tuy nhiên nội dung chi tiết được quy định cụ thể tại chuẩn mực 24 “Trình bày thông tin ngân sách trong BCTC” đang được dự thảo công bố trong đợt 2, theo đó khi báo cáo ngân sách và BCTC không được lập trên cơ sở có thể so sánh thì việc so sánh giữa số liệu ngân sách và thực tế được trình bày trong một báo cáo riêng.

Để thông tin tài chính nhà nước trình bày trên BCTC thực sự hữu ích trong điều hành, quản lý, đồng thời minh bạch thông tin tài chính trong khu vực công ở Việt Nam cần có nhiều các nghiên cứu khác nhau để làm rõ các yêu cầu về thông tin số liệu, trong đó việc nghiên cứu sửa đổi các quy định về lập và trình bày các chi tiêu trên BCTC nhằm tuân thủ chuẩn mực kế toán công Việt Nam là một trong số các nội dung quan trọng cần được sớm nghiên cứu và hướng dẫn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Nghị định số 25/2017/NĐ-CP ngày 14/3/2017 của Chính phủ về BCTC
2. Thông tư số 133/2018/TT-BTC ngày 28/12/2018 của Bộ Tài chính về hướng dẫn lập BCTC
3. Thông tư số 39/2021/TT-BTC ngày 01/6/2021 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 133/2018/TT-BTC
4. Quyết định số 1676/QĐ-BTC công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 1
5. Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS).

Ngày nhận bài: 13/01/2022
Ngày đưa phản biện: 13/01/2022
Ngày chấp nhận đăng: 14/02/2022
Email: tranthithuhoang@mof.gov.vn