

Cấu trúc quản lý trong khu vực công và cơ sở pháp lý về kế toán công tại Việt Nam

 Ths. Hà Quỳnh Mai*

Nhận: 10/11/2020

Biên tập: 15/11/2020

Duyệt đăng: 21/11/2020

Việc xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán công là một việc cần thiết, trong lộ trình hội nhập và cải cách kế toán khu vực công của Việt Nam. Có rất nhiều việc cần được thực hiện, mà đầu tiên là phải xác định được cấu trúc quản lý của khu vực công để có sự nhất quán khi xây dựng, ban hành và áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán. Thông qua việc tìm hiểu lý thuyết quản trị tài chính công, bài viết làm rõ khái niệm về khu vực công, xác định nội dung, phạm vi và các đơn vị, bộ phận, tổ chức trong khu vực công của Việt Nam, thảo luận về các chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị công của Việt Nam hiện nay.

Từ khóa: Khu vực công, kế toán công.

1. Đặt vấn đề

Hiện nay, trên nền tảng hệ thống chuẩn mực kế toán (CMKT) công quốc tế, nhiều quốc gia đã và đang từng bước xây dựng và công bố các CMKT công. Cách đây hơn 20 năm, Việt Nam đã tiến hành xây dựng và ban hành hệ thống CMKT áp dụng cho doanh nghiệp (DN) (VAS) và đang trong quá trình triển khai áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính (BCTC) quốc tế (IFRS). Tuy nhiên, trong lĩnh vực công, chúng ta mới chỉ xây dựng và ban hành các chế độ kế toán nhằm hướng dẫn tổ chức công tác kế toán tại các đơn vị kế toán cụ thể mà chưa có những quy định chung mang tính nguyên tắc, thống nhất một cách đầy đủ, đồng bộ và phù hợp với thông lệ quốc tế.

Mặc dù đã tiếp cận với thông lệ quốc tế nhưng theo đánh giá thì các thông tư hướng dẫn kế toán cho các đơn vị công hiện nay vẫn còn khá nhiều điểm khác biệt. Việc chưa công bố hệ thống CMKT công đã ảnh hưởng đến thứ tự xếp hạng của Việt Nam, trong một số đánh giá của các tổ chức quốc tế. Vì vậy, việc công bố và áp dụng hệ thống CMKT công là một nhu cầu tất yếu, khách quan trong quá trình hội nhập quốc tế, hứa hẹn sẽ mang lại nhiều lợi ích, cũng như nâng cao lòng tin của các nhà đầu tư, các tổ chức tài chính trong và ngoài nước.

Ngày 31/7/2019, Đề án công bố CMKT công Việt Nam đã được Bộ Tài chính phê duyệt và ban hành, theo Quyết định số 1299/QĐ-BTC. Mục tiêu của Đề án là: Hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về tài chính, kế toán; Tạo dựng công cụ quản lý hiệu lực, hiệu quả của Nhà nước và tại các đơn vị trong lĩnh vực công; Nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị trong lĩnh vực công, một cách kịp thời, đầy đủ và được quốc tế thừa nhận; Xác định các cơ sở để xây dựng BCTC nhà nước, thực hiện chức năng Tổng Kế toán Nhà nước của Kho bạc Nhà nước (KBNN); Thúc đẩy sự hội nhập của nền kinh tế, đặc biệt là trong lĩnh vực công với khu vực và thế giới, góp phần nâng cao tính minh bạch và có thể so sánh được của các thông tin tài chính.

Do tính chất phức tạp của các đơn vị công tại Việt Nam, nhiều lĩnh vực hoạt động, cũng như sự chồng chéo trong mối quan hệ giữa các tổ chức Nhà nước, dẫn đến việc thống nhất trong kế toán công còn gặp một số khó khăn. Trong quá trình triển khai thực hiện Đề án công bố CMKT công Việt Nam, một trong những vấn đề đầu tiên cần phải nghiên cứu và làm sáng tỏ chính là nội dung và phạm vi khu vực công. Nếu chưa hiểu rõ thế nào là khu vực công và cách thức phân chia các

* Khoa Kinh tế Tài nguyên môi trường

Trường Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội

đơn vị, thì trong quá trình xây dựng, ban hành và áp dụng CMKT công sẽ rất khó có sự nhất quán.

2. Khái quát về khu vực công trong nền kinh tế của một số quốc gia

Khu vực công - The public sector (hay còn gọi là khu vực Nhà nước) là một trong hai bộ phận trong nền kinh tế. Là một lĩnh vực thu hút sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu kinh tế học nhưng cho đến nay, chưa có khái niệm chung nhất về khu vực công. Từ các góc độ, các nhà nghiên cứu đã đưa ra những định nghĩa khác nhau về khu vực công. Dưới đây là một số khái niệm được trích dẫn nhiều từ các nghiên cứu trong và ngoài nước:

Christoph (2015) cho rằng, khu vực công là toàn bộ các cơ quan, các viên chức của cơ quan đó và các hoạt động của họ mà mục tiêu và mục đích đã được xã hội hóa. Sự tồn tại và hoạt động của khu vực công phụ thuộc vào hệ thống chính trị. Cụ thể hơn, trong một bản công bố vào năm 2015, Duran đã định nghĩa khu vực công là một bộ phận cơ bản trong hoạt động kinh tế của mỗi quốc gia, thực hiện nhiệm vụ quản lý Nhà nước và cung cấp dịch vụ công để phục vụ cho toàn bộ các hoạt động khác, nhằm đảm bảo sự tuân thủ pháp luật và phát triển chung của kinh tế - xã hội.

Khu vực công là một khái niệm được dùng để xác định một tập hợp, gồm có các cơ quan quản lý Nhà nước của quốc gia, các tổ chức, DN công và cả hệ thống ngân hàng trung ương. Đây được xem là một thành phần cơ bản và không thể thiếu của nền kinh tế xã hội. Chính phủ sẽ thông qua khu vực này, nhằm thực hiện và chịu trách nhiệm chính trong việc phân phối hàng hóa và dịch vụ công đến mọi miền trong cả nước. Nói cách khác, khu vực công được xem là một bộ phận hoặc một thành phần của nền kinh tế có liên quan đến việc cung cấp các dịch vụ công cơ bản.

Các định nghĩa về khu vực công mặc dù khác nhau, nhưng có thể hiểu: Khu vực công là một bộ phận của nền kinh tế, thuộc quyền sở hữu và kiểm soát của Nhà nước với các hoạt động nhằm tạo ra sản phẩm, dịch vụ phục vụ những nhu cầu chung thiết yếu của xã hội.

Khu vực công có một số đặc điểm là:

Dưới góc độ cung cấp hàng hóa, dịch vụ đối với nhu cầu xã hội, có 2 khu vực cung cấp là khu vực công và khu vực tư. Khu vực công là khu vực Nhà nước, do Nhà nước giữ vai trò quyết định phục vụ nhu cầu chung của cộng đồng.

Dưới góc độ tính chất sở hữu, khu vực công là khu vực tập hợp tất cả những gì thuộc về sở hữu Nhà nước.

Dưới góc độ nguồn tài chính, khu vực công là khu vực mà các hoạt động được tiến hành thông qua trợ cấp tài chính của Nhà nước.

Theo Stiglitz (2017), một cơ quan hay đơn vị được xếp vào khu vực công khi có 2 đặc điểm sau:

Về phương diện lãnh đạo: khu vực công là khu vực phi lợi nhuận và trong một cơ chế dân chủ, những người chịu trách nhiệm lãnh đạo các cơ quan công lập đều do công chúng bầu ra hoặc được chỉ định một cách trực tiếp hoặc gián tiếp. Đặc điểm này hàm ý rằng, hoạt động của khu vực công phải phục vụ cho lợi ích của đại đa số cộng đồng. Ví dụ, tại Việt Nam, Quốc hội là do nhân dân bầu ra, người đứng đầu Chính phủ được Quốc hội chỉ định.

Về quyền lực hoạt động: Các đơn vị trong khu vực công được giao một số quyền hạn nhất định, có tính chất bắt buộc, cưỡng chế mà các cơ quan tư nhân không có được. Chẳng hạn, Chính phủ có quyền buộc công chúng phải thực hiện nghĩa vụ quân sự, nộp thuế,...

Về đặc điểm hoạt động và cơ cấu tổ chức của khu vực công trong nền kinh tế của một quốc gia:

Đặc điểm hoạt động cũng như thành phần của khu vực công sẽ khác nhau theo từng quốc gia. Theo Stiglitz (2017), ở hầu hết các nước thì khu vực công gồm 2 bộ phận:

Bộ phận thứ nhất là hệ thống các cơ quan công quyền. Hệ thống này bao gồm:

Các đơn vị Chính phủ: Chính phủ Trung ương và chính quyền địa phương.

Các tổ chức “phi lợi nhuận” (non-profit organization) do Chính phủ kiểm soát với nhiệm vụ: thực hiện chức năng do Nhà nước giao và cung cấp các hàng hóa và các dịch vụ mang tính an sinh xã hội như: An ninh, quốc phòng, y tế, giao thông công cộng, giáo dục các cấp và chăm sóc sức khỏe cho người nghèo,... Đặc điểm cơ bản của hoạt động cung cấp hàng hóa, dịch vụ trong khu vực công là việc cung cấp này nhằm mang lại lợi ích cho toàn xã hội chứ không phải cho một cá nhân cụ thể nào và cũng không vì mục đích đem về bất cứ khoản thu nào. Hơn nữa, hoạt động này còn khuyến khích tạo ra các cơ hội bình đẳng cho các đối tượng trong xã hội (Vinothan, 2015).

Bộ phận thứ hai là hệ thống các đơn vị kinh tế Nhà nước.

Hệ thống này bao gồm:

- Các DN Nhà nước.

- Các định chế tài chính trung gian (các công ty tài chính, công ty quản lý quỹ, quỹ đầu tư, quỹ bảo hiểm xã hội (BHXH) và các quỹ khác của Nhà nước chịu sự kiểm soát và nhận tài trợ của Chính phủ,...).

- Ngân hàng trung ương.

- Các đơn vị được Nhà nước cấp vốn hoạt động.

3. Khái quát về khu vực công của Việt Nam

Ở Việt Nam, các thuật ngữ “khu vực công” và “khu vực tư” xuất hiện từ sau năm 1986, khi nền kinh tế nước ta chuyển sang cơ chế thị

trường, kéo theo sự xuất hiện và phát triển mạnh mẽ của các chủ thể phi Nhà nước tồn tại song song cùng Chính phủ và các DN Nhà nước, tạo thành một bộ phận có vai trò ngày càng lớn trong tiến trình phát triển quốc gia, gọi là khu vực tư. Khu vực công của Việt Nam bao gồm các bộ phận sau:

- **Hệ thống các cơ quan quyền lực nhà nước từ Trung ương đến địa phương (cơ quan hành chính Nhà nước)**, gồm:

+ Cơ quan lập pháp (Quốc hội), cơ quan hành pháp (Chính phủ), cơ quan tư pháp (toà án, viện kiểm sát).

+ Các cơ quan quốc phòng và an ninh.

+ Bộ, cơ quan ngang bộ, Văn phòng Chính phủ, KBNN, Ngân hàng Nhà nước, Thuế, Hải quan...

+ Chính quyền các cấp từ Trung ương đến địa phương.

- **Các định chế tài chính trung gian:** Các quỹ ngoài ngân sách Nhà nước (NSNN) chịu sự kiểm soát và tài trợ của Chính phủ (Quỹ BHXH, Quỹ Dự trữ tài chính, Quỹ tích lũy trả nợ nước ngoài, Quỹ bình ổn giá...).

- **Các đơn vị sự nghiệp công lập:** Là các đơn vị do các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền thành lập để thực hiện chức năng riêng của từng ban, ngành, lĩnh vực (ví dụ: bệnh viện, trường học...)

- **Các tổ chức đoàn thể xã hội:** Mặt trận Tổ quốc, Liên đoàn Lao động, Trung ương Đoàn Thanh niên, Hội Nông dân...

4. Cơ sở pháp lý về kế toán trong khu vực công của Việt Nam

Trong những năm qua, khung pháp lý cho hoạt động tài chính – kế toán trong khu vực công của nước ta đã từng bước được hoàn thiện. Hệ thống kế toán công Việt Nam được tổ chức và thiết lập theo khung pháp lý là Luật NSNN (2015), Luật Kế toán (2015), Luật Quản lý và sử dụng tài sản công (2017) và các nghị định hướng dẫn Luật, các thông tư hướng dẫn chế độ kế toán của Bộ Tài chính. Hiện nay, Bộ Tài

chính chưa quy định CMKT công nhưng đã lần lượt ban hành đầy đủ các chế độ kế toán cần thiết cho từng đối tượng đặc thù trong khu vực công. Cụ thể:

- Đối với: (1) Các đơn vị trong hệ thống KBNN; (2) Cơ quan tài chính các cấp, bao gồm: Bộ Tài chính (các vụ, cục thuộc Bộ Tài chính tham gia quy trình quản lý phân bổ NSNN), sở tài chính các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, phòng tài chính – kế hoạch các quận, huyện, thị xã, thành phố trực thuộc tỉnh; (3) Các đơn vị dự toán các cấp tham gia TABMIS; (4) Các đơn vị khác có giao dịch với KBNN: Ngày 28/7/2017, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 77/2017/TT-BTC về hướng dẫn chế độ kế toán NSNN và hoạt động nghiệp vụ KBNN áp dụng cho hệ thống thông tin quản lý ngân sách và nghiệp vụ kho bạc (TABMIS). Phương pháp kế toán NSNN áp dụng trên cơ sở tiền mặt, phù hợp với Luật NSNN.

- Đối với cơ quan Nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập có sử dụng NSNN, ngày 10/10/2017, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 107/2017/TT-BTC về hướng dẫn chế độ kế toán hành chính sự nghiệp (HCSN).

- Trên cơ sở chế độ kế toán HCSN, nhiều ngành, nhiều đơn vị có đặc thù trong hoạt động và quản lý tài chính được vận dụng theo các chế độ kế toán sau khi được Bộ Tài chính phê duyệt cụ thể như sau:

+ Thông tư 102/2018/TT-BTC, ngày 14/11/2018 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về hướng dẫn kế toán BHXH áp dụng cho BHXH Việt Nam, Văn phòng BHXH Việt Nam, các đơn vị sự nghiệp trực thuộc, các ban quản lý dự án trực thuộc BHXH Việt Nam; BHXH tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương; BHXH quận, huyện, thị xã, thành phố trực thuộc tỉnh áp dụng.

+ Thông tư 108/2018/TT-BTC, ngày 15/11/2018 của Bộ trưởng Bộ

Tài chính về hướng dẫn kế toán dự trữ quốc gia áp dụng cho các đơn vị dự trữ Nhà nước (Tổng cục Dự trữ Nhà nước, Cục Dự trữ Nhà nước khu vực, Chi cục dự trữ Nhà nước; các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ trực tiếp quản lý hàng dự trữ quốc gia theo sự phân công của Chính phủ; các cơ quan, tổ chức, cá nhân khác có liên quan đến công tác kế toán dự trữ quốc gia.

+ Thông tư số 74/2018/TT-BTC ngày 16/8/2018 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán đối với các khoản vay, trả nợ của Chính phủ, chính quyền địa phương thống kê theo dõi các khoản nợ cho vay lại và bảo lãnh Chính phủ.

+ Thông tư số 109/2018/TT-BTC, ngày 15/11/2018 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán Quỹ Tích lũy trả nợ.

+ Quyết định số 1544/QĐ-BTC, ngày 7/7/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc áp dụng thí điểm chế độ kế toán thuế nội địa áp dụng cho các đơn vị thuộc Tổng cục Thuế.

+ Thông tư số 112/2018/TT-BTC, ngày 15/11/2018 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc sửa đổi, bổ sung một số điều tại Thông tư số 174/2015/TT-BTC ngày 10/11/2015 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán nghiệp vụ thu thuế và thu khác đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu áp dụng cho các đơn vị thuộc Tổng cục Hải quan.

+ Quyết định số 94/2005/QĐ-BTC, ngày 15/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kiểm toán ngân sách và tài chính xã áp dụng cho ngân sách cấp xã, phường, thị trấn vừa là một đơn vị dự toán vừa là cấp sách thấp nhất hệ thống NSNN.

+ Bên cạnh đó, đối với các đơn vị HCSN của Đảng và hệ thống các cơ quan công đoàn (Tổng Liên đoàn Lao động Việt Nam; Liên đoàn Lao động cấp tỉnh, thành phố và tương đương; công đoàn cấp trên trực tiếp cơ sở; công đoàn cơ sở, nghiệp đoàn,...), cơ quan thi hành án và các

đơn vị có sử dụng NSNN khác cũng đã được Bộ Tài chính phê duyệt chế độ kế toán đặc thù của đơn vị. Các chế độ kế toán này một mặt đã tuân thủ các nguyên tắc và quy định kế toán được ban hành theo chế độ kế toán HCSN, mặt khác cũng đáp ứng các yêu cầu quản lý đặc thù của từng ngành, đơn vị.

5. Trao đổi và thảo luận

Nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý tài chính công trong giai đoạn mới đối với khu vực Nhà nước, yêu cầu cấp thiết được đặt ra là phải lập BCTC Nhà nước trên cơ sở hợp nhất BCTC của các cơ quan quản lý Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp công lập, các tổ chức kinh tế và các đơn vị có liên quan trong khu vực Nhà nước, đảm bảo tính kịp thời, đầy đủ, công khai, minh bạch, phù hợp với thông lệ quốc tế. Theo tác giả, về cơ bản, các quy định trong hệ thống các văn bản pháp lý hướng dẫn về chế độ kế toán cho các đơn vị nêu trên đã đáp ứng yêu cầu quản lý kinh tế, tài chính ngân sách của nhà nước đối với các hoạt động của các đơn vị trong khu vực công. Các quy định này đã bao quát hết các hoạt động kinh tế phát sinh trong các loại hình đơn vị cụ thể trong khu vực công. Tuy nhiên, một số vấn đề đặt ra là:

Thứ nhất, về mặt lý thuyết cũng như trên thực tiễn tại nhiều quốc gia trên thế giới, căn cứ để ban hành hệ thống chế độ kế toán cụ thể là hệ thống CMKT. Tuy nhiên, việc xây dựng và ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị trong khu vực công tại Việt Nam hiện nay dường như đang đi ngược lại với quy luật trên.

Thứ hai, khu vực công là khu vực có nhiều đơn vị thuộc các lĩnh vực khác nhau với các hoạt động rất đa dạng. Mỗi loại hình đơn vị lại có quy định và nguyên tắc quản lý tài chính khác nhau. Chính vì vậy, như đã trình bày khái quát ở trên, hiện đang tồn tại nhiều chế độ kế toán khác nhau. Nhưng vì chúng ta có hệ

thống CMKT để quy định các phương pháp, nguyên tắc chung để hướng dẫn, áp dụng cho các đơn vị nên các thông tư hướng dẫn chế độ kế toán áp dụng cho từng loại hình đơn vị cụ thể hiện nay thường đi sâu vào hướng dẫn phương pháp kế toán chi tiết cho các tình huống cụ thể nhưng lại thiếu tính nguyên tắc cơ bản và chưa có sự đồng bộ, nhất quán. Mặt khác, việc quy định quá chặt chẽ và chi tiết trong các chế độ kế toán sẽ làm cho người ta quên đi CMKT và trở nên thụ động, phụ thuộc vào chế độ.

Thứ ba, đối chiếu với khái niệm về khu vực công trong nền kinh tế của một quốc gia, thì các DN Nhà nước của Việt Nam cũng phải được xếp vào khu vực công. Nhưng trên thực tế thì các DN này đang hoạt động theo Luật DN và áp dụng chế độ kế toán DN. Việc có hay không xếp các DN Nhà nước vào khu vực công ảnh hưởng lớn đến việc quy định chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị này cũng như việc xác định nợ công và các khoản phải trả và nguồn vốn của Nhà nước, các khoản thu nhập, chi phí và kết quả hoạt động của Nhà nước,... từ đó ảnh hưởng đến các chỉ tiêu trên BCTC Nhà nước. Như vậy, đây là một vấn đề cần được lưu ý trong quá trình nghiên cứu, xây dựng và ban hành CMKT công Việt Nam tiến tới hoà hợp, hội tụ với CMKT công quốc tế.

Thứ tư, theo quy định của Luật Kế toán 2015, các đơn vị kế toán trong khu vực công phải lập BCTC, KBNN phải lập BCTC Nhà nước trình Quốc hội xem xét. Việc tồn tại nhiều chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị đặc thù với các cơ sở kế toán chưa đồng nhất, từ báo cáo của các đơn vị cơ sở đều chưa dựa trên CMKT sẽ là khó khăn lớn trong quá trình lập BCTC hợp nhất của Chính phủ cũng như đảm bảo liệu thông tin được cung cấp có trung thực, hợp lý không.

Trên cơ sở những nhận xét trên, chúng tôi cho rằng một số vấn đề

cần được quan tâm trong quá trình nghiên cứu, xây dựng và ban hành CMKT công là:

Thiết lập khái niệm khu vực công của Việt Nam, phù hợp với đặc điểm kinh tế, chính trị xã hội của Việt Nam;

Thông kê, tập hợp tất cả các lĩnh vực hoạt động cần có sự quản lý của Nhà nước;

Phân định các đơn vị thuộc khu vực công, sau đó cấu trúc thành từng nhóm có đặc điểm tương tự về mặt quản lý tài chính, kế toán.

Rà soát các văn bản pháp lý để tránh sự trùng lặp, chồng chéo hoặc mâu thuẫn.

Kết luận

Nghiên cứu, xây dựng và ban hành CMKT với đầy đủ các quy định về các nguyên tắc kế toán áp dụng thống nhất cho các đơn vị công để phù hợp với thông lệ quốc tế là một công việc cần thiết, có ý nghĩa quan trọng. Tuy nhiên, đây là một công việc đòi hỏi phải có lộ trình, phải được thực hiện một cách đồng bộ và có kế hoạch, phù hợp và thống nhất các quy định Luật pháp Việt Nam. Việc xác lập và phân định các đơn vị trong cấu trúc tổ chức khu vực công cần phải được nghiên cứu phù hợp với thông lệ quốc tế và đảm bảo sự nhất quán khi xây dựng và ban hành CMKT công. ■

Tài liệu tham khảo

1. Christoph, H (2015). *The public sector and equality. Global Social Policy, Research Article*, <https://doi.org/10.1177/1468018115571421>
David, R. & Derek, B. (2014). *Defining and measuring the public sector: some international comparisons. In Memoriam, Review of Income and Wealth, vol. 61, no. 1, pp. 189-192.*

2. Durand, C (2015). *Improving Employee Retention in the Public Sector by Increasing Employee Engagement. Fourth Annual International Conference on Engaged Management Scholarship, September 2014.*

3. *Quyết định số 1299/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành ngày 31/7/2019 phê duyệt đề án công bố hệ thống CMKT công Việt Nam.*