

VẬN DỤNG MÔ HÌNH DỰ TOÁN TRÊN CƠ SỞ HOẠT ĐỘNG VÀO KẾ TOÁN KHU VỰC CÔNG TẠI VIỆT NAM

• TS. Phạm Quang Huy^(*)

Tóm tắt

Ngân sách nhà nước là nguồn tài chính quan trọng nhất đối với chính phủ các quốc gia khi điều hành kinh tế vĩ mô theo đúng định hướng. Bất kỳ nước nào cũng đều tập trung tìm hiểu cách thức sao cho tính toán được mức ngân sách sử dụng của từng đơn vị công một cách chính xác nhất. Nhiều mô hình dự toán ngân sách được đưa ra trong việc cải cách quản trị tài chính, kế toán công trên thế giới, trong đó mô hình PBB là một minh chứng đáp ứng được tính hiệu quả và minh bạch cho ngân sách. Bằng phương pháp tổng hợp và nghiên cứu trường hợp điển hình, bài viết giới thiệu tổng quan về mô hình PBB và kinh nghiệm triển khai tại ba quốc gia, qua đó gợi ý bảy chính sách cho kế toán công Việt Nam.

Từ khóa: dự toán hoạt động, ngân sách nhà nước, kế toán công, khu vực công, mô hình PBB.

1. Đặt vấn đề

Ngân sách nhà nước chính là một tổng thể tài chính của một đất nước, giúp chính phủ vạch ra kế hoạch tài chính vĩ mô trong các kế hoạch tài chính của nhà nước để quản lý các hoạt động kinh tế xã hội [6]. Nó giữ một vị trí quan trọng góp phần định hướng phát triển sản xuất, hình thành cơ cấu kinh tế theo hướng hiện đại, thúc đẩy tăng trưởng kinh tế ổn định và bền vững. Ngân sách nhà nước là khâu chủ đạo trong hệ thống các khâu tài chính, vì ngân sách do nhà nước nắm giữ, chi phối và là công cụ để nhà nước kiểm soát và cân đối cả tầm vĩ mô. Việc sử dụng ngân sách có ý nghĩa đối với một quốc gia, với phạm vi tác động rộng lớn và được sử dụng chủ yếu cho các nhu cầu có tính chất toàn xã hội [3].

Để đảm bảo được vai trò của mình, ngân sách cần phải được tính toán một cách cẩn thận, nghiêm túc và đáp ứng được những yêu cầu nhất định của tất cả các bộ, ngành và các cơ quan thuộc nhà nước [5]. Thông thường, tại bất kỳ quốc gia nào cũng vậy, ngân sách bao gồm hai cấp chính, đó là ngân sách trung ương và ngân sách các cấp chính quyền địa phương. Hai cấp này cần bố trí sử dụng dự phòng ngân sách và tăng dự trữ tài chính giải quyết tốt các vấn đề đột xuất phát sinh trong những năm tài chính [9]. Tuy nhiên, ở Việt Nam hiện nay, việc dự toán ngân sách vẫn còn chưa hoàn toàn sát với những hoạt động của các tổ chức. Khá nhiều cơ quan nhà nước cho rằng mức dự toán đều chưa đáp ứng được

yêu cầu của toàn bộ các hoạt động. Đối với những đơn vị tự chủ tài chính, tự chịu trách nhiệm trong hoạt động, mặc dù là những đơn vị công nhưng vẫn chưa có một mô hình nào có thể ước tính ngân sách phù hợp với tình hình vận hành của tổ chức [7]. Qua đây có thể thấy rằng, việc lập ngân sách là một nội dung quan trọng của bất kỳ đơn vị nào, trong đó đặc biệt là các tổ chức thuộc khu vực công. Với ý nghĩa này, bằng việc thực hiện tổng hợp tổng quan các nghiên cứu trước đây, bài viết sẽ giới thiệu bức tranh chung nhất về mô hình PBB, việc ứng dụng tại một vài quốc gia và bài học ứng dụng cho các cơ quan hành chính, tổ chức xã hội chính trị nghề nghiệp trong khu vực công của Việt Nam.

2. Giới thiệu về mô hình Dự toán trên cơ sở hoạt động

Dự toán ngân sách trên cơ sở hoạt động (viết tắt là mô hình PBB) là một khuôn mẫu được chính quyền thành phố Ontario của Hoa Kỳ giới thiệu lần đầu tiên vào năm 2003 trong Tài liệu về quản trị khu vực công [1]. Nguyên nhân đề xuất mô hình này chính là việc chính quyền muốn tạo ra sự thay đổi trong một số điểm của khu vực công, đó là:

- Thách thức về tài chính công phát triển ổn định và bền vững.
- Nhu cầu chi tiêu công của xã hội ngày càng gia tăng.
- Hoạt động về mặt ngân sách chính phủ cần thích hợp, hữu hiệu, hiệu quả và minh bạch.
- Thay đổi trách nhiệm giải trình trong mối quan hệ với các cơ quan khác.

Từ những nguyên nhân này, mô hình PBB đã được đưa ra. PBB chính là việc ước tính mức ngân

^(*) Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.

sách tổng thể mang tính toàn diện trong phạm vi toàn chính phủ để phân bổ nguồn lực công nhằm đảm bảo cho tất cả các hoạt động có nguồn gốc nhà nước phù hợp với những chính sách ưu tiên khác nhau của quốc gia. PBB là một chìa khóa để định hướng chính sách và các chương trình ưu tiên của các bộ ngành, giúp cho các cơ quan nhà nước có cơ sở khi tính toán ngân sách hàng năm trọn vẹn [4]. Khi áp dụng PBB vào việc quản trị nhà nước sẽ giúp cho kế toán khu vực công có được những điểm thuận lợi như sau:

- Việc phân phối kết quả của ngân sách nhà nước chặt chẽ làm cho công tác chính lý quyết toán sẽ được giảm bớt khối lượng công việc của kế toán.

- Kế toán sẽ có cơ sở tổng hợp trong đơn vị của mình cũng như phạm vi giữa các bộ ngành về mức ngân sách phân bổ theo trình tự ưu tiên nhất định.

- Gia tăng sự minh bạch và trách nhiệm của những người đứng đầu trong đơn vị bởi do số liệu từ ngân sách được kiểm tra một cách dễ dàng hơn phương thức truyền thống.

- Với mức ngân sách phân bổ theo chương trình hành động sẽ giúp cho các sản phẩm, hàng hóa và dịch vụ công được nâng cao chất lượng hơn những sản phẩm truyền thống.

- Mô hình này có thể giúp cho công tác kế toán xử lý công việc một cách trôi chảy hơn, giúp điều chỉnh nhanh chóng nếu có những điều kiện mới xuất hiện về các chính sách chung của nhà nước.

3. Kinh nghiệm áp dụng tại một số quốc gia

3.1. Kinh nghiệm của Hoa Kỳ

Hoa kỳ không ban hành một khuôn mẫu lập dự toán chung cho tất cả các bang mà mỗi thành phố cụ thể sẽ có những chính sách riêng biệt và phù hợp với tình hình cũng như vấn đề tài chính đang gặp phải [2]. Tại một số bang của quốc gia này trong giai đoạn từ năm 2002 đến năm 2004 đã đối diện với một số vấn đề như sau:

- Luật pháp của thành phố đã cho phép chính quyền địa phương được chủ động gia tăng nguồn thu ngân sách và phân bổ các quỹ tài chính để thực hiện hoạt động cung cấp các dịch vụ công cho phạm vi địa phương.

- Chính quyền địa phương đã tổ chức buổi giới thiệu về lập dự toán theo tình hình hoạt động và yêu cầu các đơn vị thuộc khu vực công ở nơi này vận dụng, đồng thời ban hành một bộ chuẩn

mục kế toán công tương ứng.

- Đội ngũ công chức của thành phố chưa được đào tạo về hệ thống quản trị tài chính công theo mô hình dự toán mới và chế độ kế toán thay thế vừa ban hành.

- Chính quyền địa phương không có cơ sở cho việc cung cấp thông tin về tình hình hoạt động trong một chu kỳ tài chính để giúp cư dân có thể hiểu được và cùng đồng hành với sự phát triển của chính quyền.

Với bốn đặc điểm chính có tác động đến khu vực công của những bang này, chính quyền của các bang đã đưa ra một bảng mô tả chương trình hành động để nhằm kiểm soát những hạn chế trong ngân sách, đưa ra giải pháp cho sự bền vững của nguồn thu cho nhà nước. Trong bảng nội dung các việc phải thực hiện này có yêu cầu áp dụng mô hình dự toán trên cơ sở hoạt động vào hệ thống kế toán kép trong quy trình quản trị tài chính công [10]. Bên cạnh đó, các bang còn cải tiến việc giao tiếp giữa dân chúng và chính quyền để tiếp nhận thông tin phản hồi về các hoạt động của kinh tế, xã hội. Qua đó, tiến hành xây dựng chương trình đào tạo cho khu vực công về kế toán quản trị hoạt động để nhằm mục đích cung cấp nguồn nhân lực cho các đơn vị thuộc bang này.

3.2. Kinh nghiệm Philippines

Đây là một quốc gia trong khu vực Đông Nam Á như Việt Nam và nền tài chính công của quốc gia này cũng đang trong giai đoạn xây dựng theo hướng hội nhập quốc tế. Sau khi xác định được một số nguyên nhân của việc tham nhũng được thực hiện bởi các công chức, chính phủ đã giao trách nhiệm chính về cải cách hệ thống kế toán khu vực công cho một cơ quan nhà nước ở nước này, đó là Bộ Quản trị và ngân sách [8].

Vào tháng 11/2011, Bộ này đã tiến hành thực hiện hoàn thiện hệ thống kế toán công chính là yêu cầu hệ thống tài chính công thay thế việc lập dự toán theo mô hình ước tính trên cơ sở kết quả đầu ra. Để có cơ sở đi vào áp dụng mô hình này thì đầu những năm 2000, chính phủ đã có kế hoạch đầu tiên phải làm chính là thực hiện Quản trị chi tiêu công. Cách làm này đã đem lại nhiều kết quả tích cực về các mặt như: tăng kỷ luật tài chính, phân bổ nguồn lực mang tính chiến lược và nâng cao sự hiệu quả trong hoạt động của chính phủ. Chính phủ đã khẳng

định cải cách tài chính là nội dung cần thực hiện đầu tiên vì nó cung cấp được thông tin xác lập thứ tự ưu tiên trong chi tiêu từ ngân sách nhà nước, qua đó giúp nhấn mạnh hơn vai trò của việc giám sát các quỹ ngân sách bằng việc tham gia của nhiều đối tượng có liên quan ở bên ngoài đơn vị. Tuy nhiên, việc cải cách này vẫn chưa giúp cho các nhà lãnh đạo biết được việc chịu trách nhiệm về hoạt động của mình đã điều hành trong năm tài chính.

Từ đó, văn phòng Bộ ngân sách đã tiến hành sang bước kế tiếp chính là thực hiện các mô hình chi tiêu và tài chính công, trong đó khuôn khổ chi tiêu trung hạn vào năm 2007, khuôn khổ về chỉ số hoạt động tổ chức vào năm 2008 và dự toán ngân sách theo hoạt động vào năm 2010. Kết quả của giai đoạn tiếp theo này đã giúp cho ngân sách của nước này không những có thể ước tính trên cơ sở nhiều năm mà còn đưa vào tiêu chí về các hoạt động của tổ chức khi tính toán mức ngân sách. Nhận định quan trọng mà quốc gia này đã rút ra chính là đánh giá được xem là một thành phần quan trọng trong thông tin về tình hình hoạt động theo mô hình dự toán trên cơ sở các hành động của bộ phận, phòng ban, đơn vị hay tổ chức.

3.3. Kinh nghiệm của Ghana

Ghana, một quốc gia nằm tại khu vực Tây Phi, luôn là một quốc gia được giới thiệu về hệ thống tài chính công hiện đại và tiên tiến. Với tiến trình chuyển động và phát triển không ngừng, nước này thường xuyên chú trọng đến quá trình cải cách các nội dung thuộc khu vực công liên quan đến tài chính và kế toán. Vừa qua, chính phủ vừa công bố hệ thống thuế giá trị gia tăng riêng cho ngành phân phối bán lẻ với mô hình được viết tắt là VFRS. Riêng trong lĩnh vực tài chính kế toán khu vực công, chính phủ đã tập trung vào việc cải tiến kết quả sử dụng ngân sách bằng việc áp dụng Khuôn khổ chi tiêu trung hạn hay còn được hiểu là mô hình MTEF. Tuy nhiên, để mô hình này có thể triển khai một cách đồng bộ trong việc thu chi ngân sách nhà nước, các cơ quan khu vực công đã áp dụng việc lập dự toán trên cơ sở hoạt động trước. Cách này được một chuyên viên Bộ tài chính là Malcolm Holmes đã đưa ra vào năm 2010 tại nước này.

Việc lập dự toán theo cơ sở hoạt động đã được lập kế hoạch và xin ý kiến của chính phủ về tính hiệu quả của quá trình dự toán ngân sách trong kế

toán công. Sau khi chấp thuận đưa vào thực hiện, mô hình đã được triển khai để làm nền tảng cho việc áp dụng Khuôn khổ chi tiêu trung hạn MTEF. Theo nội dung của mô hình dự toán, vấn đề chính cần được quan tâm của kế toán công nước này chính là kết quả chi tiêu ngân sách nhà nước. Ba cấp độ của vấn đề này là: (i) tích hợp vào yếu tố kỹ thuật tài chính; (ii) tính chất ưu tiên của các thành phần chi tiêu công; và (iii) tính hiệu quả về mặt kỹ thuật để sử dụng các nguồn lực có nguồn gốc ngân sách dự toán. Với ba cấp độ đó, mô hình đã đưa ra 6 nguyên tắc mà các nước dự kiến áp dụng, đó là: tính minh bạch và trách nhiệm giải trình; tính trọn vẹn trong ngân sách nhà nước; khả năng có thể tiên đoán về nguồn lực và các chính sách; tính linh hoạt của hoạt động; khả năng thách thức các cá nhân trong đơn vị; sự hiện hữu và chia sẻ thông tin một cách nhanh chóng và chính xác.

Có thể khẳng định, sau khi mô hình này triển khai và đưa vào áp dụng thực tế, nó đã giải quyết được sự ổn định trong việc sử dụng ngân sách nhà nước của một quốc gia. Việc ngân sách ổn định sẽ giúp cho các quyết định chính sách được đảm bảo phù hợp với tổng thể kinh tế, các loại chi tiêu đều được xác định ngay từ đầu, nếu có phát sinh những hoạt động đặc biệt thì cũng có thể thực hiện thu chi bình thường, không tạo ra sự biến động cho ngân sách.

4. Một số gợi ý chính sách vào kế toán công Việt Nam

Việc lập dự toán là công việc quan trọng trong suốt giai đoạn ghi chép của kế toán khu vực công. Công tác kế toán tại những đơn vị nhà nước luôn phải gắn liền với mức ngân sách đã được dự toán và cũng là cơ sở để tiến hành quyết toán hàng năm tài chính cho đơn vị. Ngân sách nhà nước giúp cho đơn vị vận hành theo hoạt động đã đề ra và được cấp có thẩm quyền phê duyệt. Không những vậy, ngân sách nhà nước còn góp phần điều tiết thị trường, bình ổn giá cả, kiềm chế lạm phát và chính là công cụ để điều tiết thu nhập, góp phần giải quyết các vấn đề xã hội và bảo vệ môi trường. Chính vì vậy, thông qua sự vận động của vốn ngân sách, nhà nước thực hiện hướng dẫn, chi phối, kiểm soát các nguồn lực tài chính khác của quốc gia. Khi vận dụng mô hình này vào lĩnh vực kế toán khu vực công thì các đơn vị có thể lưu ý đến 7 điểm sau:

- Chuẩn bị điều kiện cần thiết để có thể áp dụng mô hình PBB một cách thuận lợi.

- Xem xét quy định về việc ban hành thứ tự ưu tiên trong chính sách, chương trình công.

- Rà soát hành lang pháp lý về ngân sách nhà nước sao cho đồng bộ và có thể tiên đoán.

- Tập trung vào lĩnh vực kế toán ngân sách trước, sau đó sẽ đến các mảng kế toán khác.

- Tiến hành phân cấp lại các cơ quan nhà nước, bộ ngành theo một cơ cấu hợp lý.

- Mức ngân sách hàng năm của những đơn vị cần hướng đến theo từng hành động cụ thể.

- Hoạt động trong đơn vị công phải xem xét đầy đủ, rõ ràng và tránh sự không tập trung.

Thông qua những điểm đã lưu ý như trên, Việt Nam hiện đang áp dụng quá trình lập dự toán theo mô hình từ trên xuống với quy định cụ thể trong Luật ngân sách nhà nước năm 2002; và điều này vẫn được giữ nguyên trong Luật ngân sách nhà nước năm 2015 sẽ có hiệu lực từ ngày 01/01/2017. Với chính sách chung của Việt Nam như hiện hành, để có thể vận dụng mô hình dự toán trên cơ sở hoạt động, chế độ kế toán khu vực công tại Việt Nam có thể chú ý đến quá trình tiếp cận theo những nội dung cơ bản và chủ yếu như sau:

- Thành lập nhóm chuyên gia đánh giá tiến trình lập ngân sách hiện tại và đánh giá kết quả hoạt động của các cơ quan hành chính nhà nước, các đơn vị trong khu vực công để tạo cơ sở dự toán cho những năm ngân sách tiếp theo.

- Tiến hành rà soát hệ thống văn bản pháp lý sao cho có sự thống nhất, đồng bộ giữa Luật ngân sách với các văn bản khác trong từng lĩnh vực công cụ thể.

- Rà soát chế độ phân quyền, phân cấp trong quản lý thu, chi ngân sách cũng như việc quản lý các nguồn khác nhau trong đơn vị hành chính sự nghiệp để giúp cho kế toán có đầy đủ thông tin đầu vào, giúp đáp ứng tính trọn vẹn trong thông tin mà hệ thống sẽ cung cấp cho người sử dụng ra

quyết định.

- Đối chiếu quy định về dự toán giữa luật với chế độ kế toán công sao cho đảm bảo thống nhất giữa cơ chế quản lý tài chính trong từng đơn vị với quy trình quản lý ngân sách nhà nước trong năm tài chính.

- Xác định thứ tự ưu tiên trong các lĩnh vực hoạt động của từng đơn vị và cả nước thông qua các chính sách phát triển kinh tế - xã hội từng năm và từng chu kỳ kế hoạch ba hay năm năm tại Việt Nam.

- Tổ chức huấn luyện đội ngũ cán bộ công chức chủ chốt trong việc xây dựng tiến trình lập dự toán theo mô hình tiên tiến, sao cho có sự ứng dụng đúng hướng dẫn của các quốc gia và phù hợp với văn bản pháp quy của Việt Nam về dự toán ngân sách.

Với những nội dung trên, cần phải khẳng định rằng, Việt Nam cần có cách thức tiếp cận dần, vừa đối chiếu để học hỏi kinh nghiệm các nước, vừa đưa ra từng bước cụ thể để vận dụng vào việc lập dự toán, từ đó làm cơ sở cho tiến trình hạch toán trong chế độ kế toán công hiện nay.

5. Kết luận

Tóm lại, lập ngân sách và dự báo đóng vai trò quan trọng trong tất cả các đơn vị, cơ quan nhà nước. Ngân sách giúp cho các tổ chức đi đúng hướng phát triển và tránh trường hợp chi tiêu quá mức và dự báo sẽ giúp đơn vị có thể khái quát những gì sẽ diễn biến trong một thời gian có thể thấy được, nó được xem giống như vẽ một tấm bản đồ nhỏ về tương lai. Nhờ đó, ban lãnh đạo hay thủ trưởng tổ chức sẽ đưa ra kế hoạch thực hiện phù hợp để đạt được mục tiêu đã đề ra. Lên ngân sách trên cơ sở hoạt động là một việc cần thiết, đơn vị nói riêng và Việt Nam nói chung nên có dự tính áp dụng vào thực hiện thường xuyên để đảm bảo sự phát triển luôn vững mạnh. Các nghiên cứu tiếp theo có thể đi sâu vào từng thành phần của mô hình PBB vào từng mảng kế toán công cụ thể ở Việt Nam hay từng loại hoạt động, chính sách chung của nhà nước./.

Tài liệu tham khảo

- [1]. Aleksandra, M. V. & Aleksandar, S (2014), "Performance-Based Budgeting in South-Eastern Europe: A Legal and Economic Perspective", *Central European Journal of Public Policy*, Vol. 8, No. 1.
- [2]. Boger, D. C. Carney, R. and Euske, K. J (1994), "Increasing the Efficacy and Efficiency of Accounting and Control Systems in the Department of Defence", *Accounting Horizons*, (8) p. 105-113.

- [3]. Brignall, S. & Modell, S (2000), “An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector”, *Management Accounting Research*, 11 (3), p. 281-306.
- [4]. Erhan, K. & Kuddusi, Y (2015), “Performance-Based Budget Arrangements, the Implementation Process and Advancements in Turkey”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 6, No. 4, p. 62-79.
- [5]. Ester, G & Sebastián, L (2014), “A DEA Approach to Performance-Based Budgeting of Formula One Constructors”, *Journal of Sports Economics*, April 2014, Vol. 15, No. 2, p. 180-200.
- [6]. Frank, A. S (1999), “Assumptions Underlying Performance-Based Budgeting”, *Tertiary Education and Management*, Vol. 5, No. 2, p. 157-172.
- [7]. Jordan, M. M. & Hackbart, M (2005), “The goals and implementation success of state performance-based budgeting”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Winter 2005, Vol. 17, No. 4, p. 471-487.
- [8]. Masoud, A., Seyyed, M. M. & Mehdi J (2014), Implementation of Performance-Based Budgeting in the Health System: Luxury or Necessity?”, *Iranian Journal of Public Health*, Vol. 43, No. 11, p. 1593-1594.
- [9]. Yanxia Qi (2012), “An Empirical Analysis of the Effect of Performance-Based Budgeting on State Government Expenditures”, *SSRN Electronic Journal*, 04/2012; DOI: 10.2139/ssrn.1970079.
- [10]. Yilin, H., Robin, S. L., Katy, C. S. & Kelsey, A. J (2011), “State Performance-Based Budgeting in Boom and Bust Years: An Analytical Framework and Survey of the States”, *Public Administration Review*, Vol. 71, No. 3, p. 370-388.

APPLYING THE BUDGETING MODEL BASED ON ACTIVITIES OF ACCOUNTING VIETNAM PUBLIC SECTOR

Summary

The state budget is the most important financial source for governments of all countries in operating the macro economy properly. Every country has to find out the right ways to budget each public unit. Many budgeting models have been launched around the world to renovate the public financial, accounting management. Among these models, PBB is proved to meet budget requirements and clarity performance. By synthetic methods and case studies, this paper presents PBB model and deployment experiences in three countries; thereby it proposes seven policies for Vietnam public sector accounting.

Keywords: performance budgeting, state budget, public accounting, public sector, PBB model.

Ngày nhận bài: 21/7/2015; Ngày nhận lại: 4/1/2016; Ngày duyệt đăng: 2/2/2016.