

MÔ HÌNH LẬP DỰ TOÁN NGÂN SÁCH TRÊN CƠ SỞ THÀNH QUẢ CỦA ĐƠN VỊ CÔNG VÀ GỢI Ý CHO CÔNG TÁC KẾ TOÁN

NGUYỄN PHONG NGUYỄN, TRẦN MAI DÔNG, PHẠM QUANG HUY

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 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 dự toán trên cơ sở thành quả hoạt động - 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 dự toán ngân sách trên cơ sở hoạt động và kinh nghiệm triển khai tại 3 quốc gia, qua đó rút ra khung lập dự toán trên cơ sở 6 bước để xuất gợi ý 7 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

ESTABLISHMENT OF BUDGET ESTIMATION ON THE BASIS OF A PUBLIC UNIT PERFORMANCE AND SOME IMPLICATIONS FOR ACCOUNTING

Nguyen Phong Nguyen, Tran Mai Dong, Pham Quang Huy

The state budget is the most important financial source for the Governments of the countries when operating the macroeconomy in the right direction. Any country will focus on finding out how to calculate the budget used for each public unit in the most accurate way. Many budget estimation models have been introduced in public finance and public administration reform in the world, in which the performance-based cost estimation model - PBB is an evidence of the effectiveness and transparency for the budget. By the method of synthesis and case study, the article introduces an overview of the budget estimation model based on the operation and experience of implementation in 3 countries, thereby drawing the 6-step estimating framework as a basis for proposing 7 policies for Vietnamese public accountants.

Keywords: Operational cost estimates, state budget, public accounting, public sector, PBB model

1. Đặt vấn đề

Ngân sách nhà nước (NSNN) là một tổng thể tài chính của một đất nước, giúp Chính phủ đưa 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 (Frank, 1999). Ngân sách 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. Việc sử dụng ngân sách có ý nghĩa đối với một quốc gia, vốn phạm vi tác động rộng lớn và được sử dụng chủ yếu cho các nhu cầu có tính chất toàn xã hội (Brignall & Modell, 2000).

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 (Yanxia Qi, 2012). Tuy nhiên, ở Việt Nam, hiện nay, việc lập dự toán ngân sách vẫn còn chưa sát với những hoạt động thực tế của các tổ chức.

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 (Jordan & Hackbart, 2005). Từ nghiên cứu này cho thấy, việc lập ngân sách là một nội dung quan trọng của bất kỳ đơn vị công nào, vì nó giúp tạo ra

Ngày nhận bài: 23/4/2020

Ngày hoàn thiện biên tập: 4/5/2020

Ngày duyệt đăng: 11/5/2020

thông tin nguồn gốc có tính chính xác cao cho quá trình thực hiện ngân sách được giao trong năm, trong đó đặc biệt chính 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 giới thiệu bức tranh chung nhất về mô hình dự toán ngân sách trên cơ sở thành quả hoạt động (PBB), việc ứng dụng tại các 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.

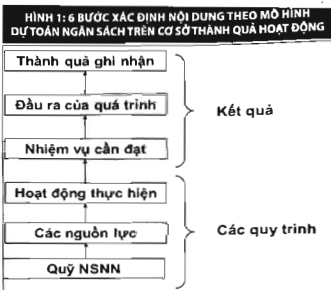
2. Nội dung nghiên cứu

2.1. Giới thiệu về mô hình dự toán trên cơ sở thành quả hoạt động

PBB là một khuôn mẫu được chính quyền TP. Ontario của Hoa Kỳ giới thiệu lần đầu tiên vào năm 2003 trong Tài liệu về quản trị khu vực công (Aleksandra & Aleksandar, 2014) bởi 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 chỉ 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.

PBB là việc ước tính mức ngân 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 như nước phù hợp với những chính sách ưu tiên khác nhau của quốc gia. 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 (NSNN) chặt chẽ sẽ hỗ trợ nhiều cho công tác chính lý quyết toán, giảm bớt khối lượng công việc cho 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 chất lượng của sản phẩm, hàng hóa và dịch vụ công được nâng cao hơn.
- Mô hình này có thể giúp cho công tác kế toán xử lý công việc một cách trôi chảy, điều chỉnh nhanh chóng nếu có những điều kiện mới xuất hiện về các chính sách chung của Nhà nước.



Nguồn: OECD (2020)

2.2. Kinh nghiệm áp dụng tại một số quốc gia

2.2.1. Hoa Kỳ

Hoa Kỳ không ban hành một khuôn mẫu lập dự toán chung cho tất cả các bang mà mỗi thành phố sẽ có những chính sách cụ thể phù hợp với tình hình và vấn đề tài chính đang gặp phải (Boger et al, 1994). Chính phủ Hoa Kỳ cho rằng, hệ thống phức tạp không hẳn lúc nào cũng tốt nên trong quá trình này đã lựa chọn theo hướng đơn giản. Chính quyền các bang đã đưa ra một bảng mô tả chương trình hành động nhằm kiểm soát chặt chẽ những hạn chế trong ngân sách.

Trong bảng nội dung các việc phải thực hiện này có yêu cầu áp dụng mô hình dự toán trên cơ sở thành quả hoạt động vào hệ thống kế toán kép trong quy trình quản trị tài chính công (Yilin et al, 2011). 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 cung cấp nguồn nhân lực cho các đơn vị thuộc bang này. Kinh nghiệm tại nước này cho thấy, nếu muốn chuyển sang mô hình dự toán khác thì cần quan tâm đến cách thức đo lường và phương thức tiếp cận trong từng chương trình cụ thể.

2.2.2. Philippines

Vào tháng 11/2011, Bộ Quản trị và Ngân sách được Chính phủ Philippines giao hoàn thiện hệ thống kế toán công, trong đó 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, đầu những năm 2000, Chính phủ đã có kế hoạch đầu tiên là thực hiện quản trị chi tiêu công và đã đem lại nhiều kết quả tích cực về các mặt như:

Tăng kỳ 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 nước này 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 NSNN. Tuy nhiên, việc cải cách này vẫn chưa giúp các nhà lãnh đạo nhận thức rõ vấn đề chịu trách nhiệm về hoạt động của mình đã điều hành trong năm tài chính.

Từ đó, Văn phòng Bộ Quản trị và Ngân sách đã tiến hành sang bước kế tiếp - 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 chi 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 cũng giúp cho NSNN của nước này có thể ước tính trên cơ sở nhiều năm, mà còn đưa vào tiêu chí về các hoạt động của tổ chức khu tính toán mức ngân sách. Chính phủ Philippines cho rằng, việc chuyển sang PBB nhằm hướng đến 4 ưu điểm sau: (i) Cải thiện tính minh bạch cho các đơn vị ra quyết định và công chúng; (ii) Liên kết các hoạt động của Chính phủ với việc đạt được các mục tiêu chung của xã hội; (iii) Cung cấp nền tảng để cải thiện các quyết định tài trợ ngân sách quốc gia cho các hoạt động một cách hợp lý; (iv) Đo lường hướng nỗ lực của Chính phủ để xác định xem họ có làm nên sự khác biệt so với trước kia hay không?

2.2.3. Ghana

Trong lĩnh vực tài chính kế toán khu vực công, Chính phủ Ghana đã tập trung cải tiến kết quả sử dụng ngân sách bằng việc áp dụng Khuôn khổ chi tiêu trung hạn (MTEF). Tuy nhiên, để mô hình này có thể triển khai một cách đồng bộ trong việc thu - chi NSNN, các cơ quan khu vực công đã áp dụng việc lập dự toán trên cơ sở thành quả hoạt động trước.

Việc lập dự toán theo cơ sở thành quả 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 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 NSNN. Ba cấp độ của vấn đề này là: (i) Tích hợp vào yếu tố kỹ luật tài chính; (ii) Tính chất ưu tiên của các thành phần chi tiêu công; (iii) Tính hiệu quả về mặt kỹ thuật để sử dụng các nguồn lực có nguồn gốc ngân sách dự toán. Với 3 cấp độ đó, mô hình đã đưa ra 6 nguyên tắc mà các nước có dự kiến áp dụng, đó là: tính minh bạch và

trách nhiệm giải trình; tính trọn vẹn trong NSNN; 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. Việc triển khai và đưa vào áp dụng thực tế mô hình này đã giải quyết được sự ổn định trong việc sử dụng NSNN của một quốc gia, từ đó giúp cho các quyết định chính sách được đảm bảo phù hợp với tổng thể kinh tế, các loại chỉ 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.

2.3. 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. Khu vận dụng vào kế toán công trên cơ sở đầu tiên, chính là dự toán ngân sách thì các đơn vị công trước tiên cần nhận thức được tổng thể quy trình chung cơ bản của các nước khi lập dự toán trên cơ sở của mô hình này luôn hướng theo 6 giai đoạn như Hình 1.

Sau khi xác định hoàn tất thì các đơn vị công sẽ dùng NSNN giúp cho đơn vị vận hành theo hoạt động đã đề ra và được cấp có thẩm quyền phê duyệt. Không những vậy, NSNN còn góp phần điều tiết thị trường, bình ổn giá cả và 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, chỉ phối, kiểm soát các nguồn lực tài chính khác của quốc gia. Với PBB sẽ phải đi từ "Quy trình" (3 bước) đến "Kết quả" (3 bước), nên khu vận dụng mô hình này vào lĩnh vực kế toán khu vực công thì các đơn vị có thể lưu ý đến những điểm sau:

Một là, chuẩn bị điều kiện cần thiết để có thể áp dụng mô hình PBB một cách thuận lợi: Những điều kiện cần thiết theo các quốc gia bao gồm những nội dung chính mang tính vĩ mô mà mỗi nước cần có sự nhận diện rõ. Cụ thể có 3 nhóm điều kiện sau cần có sự quan tâm và thống nhất trong Chính phủ gồm: Tổng thể quy phạm hành lang pháp lý về tài chính và kế toán công; cơ cấu nguồn thu và nhiệm vụ chi; cấu trúc địa giới hành chính toàn lãnh thổ. Điều này ảnh hưởng đầu tiên đến công tác lập dự toán của một nước.

Hai là, xem xét quy định về việc ban hành thủ tục

ưu tiên trong chính sách, chương trình công: Chính phủ phải thống nhất được toàn bộ chương trình, kế hoạch cũng như chiến lược trong ngắn hạn, trung hạn và dài hạn theo thứ tự các bậc ưu tiên khác nhau.

Ba là, nghiên cứu, rà soát sửa đổi, bổ sung hành lang pháp lý về NSNN sao cho đồng bộ và có thể tiên đoán: Để đi vào chi tiết thì cùng với khung pháp lý tổng thể theo nội dung đầu tiên, Việt Nam cần đổi chiều và tạo tổng thể các lĩnh vực cần quản lý trong xã hội để điều chỉnh luật pháp về ngân sách sao cho có sự nhất quán giữa các ngành nghề và khu vực.

Lập dự toán ngân sách và kế hoạch dự báo đóng vai trò quan trọng trong tất cả các đơn vị, cơ quan nhà nước. Lập dự toán ngân sách "chuẩn" giúp cho các tổ chức phát triển đúng hướng và tránh trường hợp chi tiêu quá mức. Kế hoạch dự báo sẽ giúp đơn vị sử dụng ngân sách có thể lường trước các kịch bản sẽ diễn ra trong một thời gian.

Bốn là, tập trung vào lĩnh vực kế toán ngân sách trước, sau đó đến lĩnh vực kế toán khác: Mô hình này tập trung làm sao cho công tác dự toán của từng đơn vị hạn chế có sự khác biệt nhiều với quá trình thực hiện thực tế. Điều này sẽ thực hiện tốt sau khi có cơ chế tài chính và pháp luật ngân sách để điều chỉnh chế độ kế toán hiện hành. Đồng thời, cần rà soát với các chế độ kế toán khác trong các đơn vị công để tránh có sự không thống nhất về quy định.

Năm là, tiến hành phân cấp lại các cơ quan nhà nước, bộ ngành theo cơ cấu hợp lý: Dự toán được tiến hành theo phân cấp ngành dọc từ Trung ương xuống đến các địa phương. Tuy nhiên, mối quan hệ và cấu trúc giữa các đơn vị công hiện tại còn quá phức tạp, chưa thể hiện được một cấu trúc rõ ràng. Điều này cũng cần phải sắp xếp tinh gọn lại bộ máy cũng như cấu trúc tổ chức công.

Sáu là, mức ngân sách hàng năm của những đơn vị cần hướng đến theo từng hành động cụ thể: Việt Nam cần quan tâm đến những hành động cũng như các chương trình chi thể, trong đó gắn chặt giữa tài chính, kế toán và hệ thống kiểm soát từ cơ quan Kho bạc Nhà nước để quản lý rủi ro ngân sách hàng năm.

Bảy là, hoạt động trong đơn vị công phải xem xét đầy đủ, rõ ràng và tránh sự không tập trung: Tính minh bạch là mục tiêu quan trọng trong mô hình này cũng như lộ trình áp dụng Chuẩn mực kế toán công sắp tới tại Việt Nam. Do đó, khi rà soát cần làm sao có thể vẽ ra một hệ thống bài bản, tránh sự trùng lặp

cả về nhiệm vụ và quyền hạn thì việc áp dụng mới có thể thực hiện theo hướng dự toán dựa trên kết quả.

3. Kết luận

Tóm lại, lập dự toán ngân sách và kế hoạch dự báo đóng vai trò quan trọng trong tất cả các đơn vị, cơ quan nhà nước. Lập dự toán ngân sách "chuẩn" giúp cho các tổ chức phát triển đúng hướng và tránh trường hợp chi tiêu quá mức. Kế hoạch dự báo sẽ giúp đơn vị sử dụng ngân sách có thể lường trước các kịch bản sẽ diễn ra trong một thời gian. Đây 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. Lập dự toán ngân sách trên cơ sở thành quả hoạt động là việc làm cần thiết nên có dự tính áp dụng vào thực hiện thường xuyên để đảm bảo sự phát triển vững mạnh.

Tài liệu tham khảo:

1. Lê Thị Cẩm Hồng (2019), *Kinh nghiệm lập dự toán trên cơ sở hoạt động tại các quốc gia. Top chí Kế toán - Kiểm toán* tháng 8/2019;
2. 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;
3. Bager, 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, 105-113;
4. Brignall, S. & Modell, S (2000), *An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector. Management Accounting Research*, 11(3), 281-306;
5. 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, pp. 62-79;
6. Frank, A. S (1999), *Assumptions Underlying Performance-Based Budgeting. Tertiary Education and Management*, vol. 5, no. 2, pp. 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, pp. 471-487;
8. 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;
9. Yilm, H., Robin, S. I., Katy, C. S. & Keisley, 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, pp. 370-388.

Thông tin tác giả:

TS. Nguyễn Phong Nguyễn, TS. Trần Mai Đông, TS. Phạm Quang Huy
Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
Email: nguyennphongnguyen@ueh.edu.vn