

KẾ TOÁN ĐƠN VỊ CHỦ ĐẦU TƯ TRONG MỐI QUAN HỆ VỚI VIỆC TỔNG HỢP BÁO CÁO TÀI CHÍNH Ở DOANH NGHIỆP

PGS.TS. VÕ VĂN NHỊ* & ThS. NGUYỄN ANH HIỀN**

1. Dẫn nhập

Hội nhập kinh tế thế giới đang là xu thế tất yếu của các quốc gia. Trong quá trình đó, kế toán với vai trò là công cụ quản lý quan trọng của doanh nghiệp cũng phải thích ứng với quá trình hội nhập.

Khái niệm báo cáo tài chính (BCTC) tổng hợp, BCTC hợp nhất đã xuất hiện ở VN trong thời gian gần đây. Tuy nhiên, đối với nhiều doanh nghiệp đây vẫn còn là vấn đề mới và mặc dù đã có nhiều hướng dẫn từ Bộ Tài chính nhưng các doanh nghiệp hiện vẫn đang rất lúng túng do tính chất phức tạp của các báo cáo này. Trong số đó, việc tổng hợp BCTC của các ban quản lý dự án (BQLDA) trực thuộc các doanh nghiệp là một ví dụ. Các BQLDA là đơn vị có tư cách pháp nhân thay mặt chủ đầu tư tiến hành quá trình đầu tư xây dựng nên suy cho cùng BQLDA cũng là đơn vị trực thuộc doanh nghiệp. Do đó, theo qui định của chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành thì các doanh nghiệp cấp trên phải tổng hợp BCTC của các BQLDA trực thuộc.

Các doanh nghiệp có BQLDA trực thuộc khi lập BCTC phải tổng hợp BCTC của phần sản xuất kinh doanh và phần đầu tư xây dựng của BQLDA. Tuy nhiên, để có thể tổng hợp BCTC thì đòi hỏi công tác tổ chức kế toán tại các BQLDA phải có những nội dung phù hợp với đặc điểm hoạt động của BQLDA trực thuộc doanh nghiệp.

Hiện nay, tại BQLDA trực thuộc các doanh nghiệp công tác kế toán được tổ chức thành hai

loại: BQLDA tổ chức công tác kế toán chung trên hệ thống sổ của doanh nghiệp hoặc BQLDA tổ chức công tác kế toán riêng. Mỗi loại tổ chức công tác kế toán có yêu cầu khác nhau về mặt quản lý.

Các BQLDA tổ chức công tác kế toán chung trên hệ thống sổ của doanh nghiệp thì tổ chức công tác kế toán đầu tư thực hiện theo chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính đồng thời vẫn phải tuân theo các qui định của chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư về nội dung, phương pháp ghi chép, mở sổ kế toán chi tiết để phản ánh nguồn vốn, chi phí đầu tư, lập BCTC cũng như quyết toán vốn đầu tư khi dự án hoàn thành.

Các BQLDA tổ chức công tác kế toán riêng áp dụng chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư ban hành kèm theo Quyết định số 214/2000/QĐ-BTC ngày 28/12/2000 của Bộ Tài chính.

Nhìn chung, tổ chức công tác kế toán tại các BQLDA theo chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư ban hành kèm theo Quyết định số 214/2000/QĐ-BTC ngày 28/12/2000 của Bộ Tài chính đã đáp ứng được yêu cầu phát triển đa dạng của các BQLDA thuộc các cơ quan quản lý nhà nước, đơn vị hành chính sự nghiệp, các tổ chức chính trị, xã hội và các doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế. Chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư khi ban hành đã tương đối đầy đủ, đồng bộ, chi tiết, thống nhất và phù hợp áp dụng cho các loại hình doanh nghiệp, tổ chức có dự án đầu tư dưới các hình thức khác

nhau.

2. Đánh giá công tác tổng hợp BCTC của các BQLDA trực thuộc các doanh nghiệp

Đối với các BQLDA, tổ chức công tác kế toán chung trên cùng hệ thống sổ kế toán của doanh nghiệp thì không phải tổng hợp BCTC. Tuy nhiên, đối với các BQLDA tổ chức công tác kế toán riêng thì cuối kỳ kế toán, doanh nghiệp phải lập BCTC tổng hợp từ BCTC của BQLDA. Điều này đòi hỏi tổ chức công tác kế toán tại các BQLDA phải phù hợp và thống nhất với công tác kế toán của doanh nghiệp.

Các tập đoàn, tổng công ty thường thành lập các BQLDA tổ chức công tác kế toán riêng như Tập đoàn Điện lực VN (EVN), Tập đoàn Dầu khí VN (PVN), Tập đoàn Bưu chính Viễn thông (VNPT)... đều có các BQLDA trực thuộc tổ chức kế toán riêng.

Các doanh nghiệp hiện nay lập BCTC theo mẫu biểu của chế độ kế toán ban hành kèm theo quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính, bao gồm 4 mẫu báo cáo:

- + Bảng cân đối kế toán (Mẫu B01-DN)
- + Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu B02-DN)
- + Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu B03-DN)
- + Thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu B09-DN)

Về nguyên tắc, các doanh nghiệp chủ quản các BQLDA phải lập BCTC tổng hợp số liệu của các BQLDA trực thuộc. Tuy nhiên, thực tế hiện nay, các doanh nghiệp nói chung và các tập đoàn kinh tế nói riêng còn rất lúng túng trong việc tổng hợp BCTC của các BQLDA, dẫn đến số liệu tổng hợp chưa có độ tin cậy cao, đặc biệt là đối với các tập đoàn có hoạt động đầu tư xây dựng với khối lượng lớn như Tập đoàn Dầu khí, Tập đoàn Điện lực. Phần lớn các đơn vị tổng hợp số liệu từ các BQLDA theo cảm tính và chưa có sự thống nhất. Những lúng túng của các doanh nghiệp chủ yếu do hệ thống BCTC đơn vị chủ đầu tư khác hẳn với hệ thống BCTC doanh nghiệp nên việc tổng hợp BCTC của BQLDA không thể thực hiện được nếu không có hướng dẫn về việc chuyển đổi hoặc bổ

sung thêm báo cáo. Bốn mẫu BCTC đơn vị chủ đầu tư chỉ tương đối giống BCTC doanh nghiệp nhưng một số chỉ tiêu lại không tương đồng nên không thể cộng hợp BCTC.

- Đối với bảng cân đối kế toán: Mặc dù bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp và của BQLDA có hình thức tương tự nhưng nội dung và các chỉ tiêu cụ thể lại không tương đồng nên không thể tiến hành cộng hợp hai bảng cân đối kế toán. Chẳng hạn, bảng cân đối kế toán đơn vị chủ đầu tư có các chỉ tiêu “Dự án, công trình, hạng mục công trình hoàn thành đưa vào sử dụng chờ duyệt quyết toán”, “Chênh lệch thu chi chưa xử lý”, “Tạm ứng”, “Nguồn vốn đã hình thành TSCĐ”, “Hạn mức vốn đầu tư còn lại” (chỉ tiêu ngoài bảng)... nhưng bảng cân đối kế toán doanh nghiệp không có. Hoặc bảng cân đối kế toán doanh nghiệp có một số chỉ tiêu được phân loại thành ngắn hạn và dài hạn như chỉ tiêu “Phải thu khách hàng”, “Phải trả người bán”, “Phải thu khác”, “Phải trả, phải nộp khác”... nhưng bảng cân đối kế toán đơn vị chủ đầu tư lại không trình bày các chỉ tiêu này thành ngắn hạn và dài hạn.

- Đối với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh: Các BQLDA không lập báo cáo này. Trên thực tế, các BQLDA có thể phát sinh một số khoản doanh thu, thu nhập và chi phí phải tổng hợp vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như thu nhập, chi phí từ dịch vụ tư vấn, thu từ bán hồ sơ thầu, thu chi từ cho thuê tài sản, thu chi do nhượng bán, thanh lý tài sản cố định, tiền thu, tiền chi do phạt và bị phạt vi phạm hợp đồng, thu bán phế liệu... Tuy nhiên, các khoản doanh thu, thu nhập, chi phí này của BQLDA chỉ được trình bày ở mục 3.1, thuyết minh BCTC của BQLDA với các chỉ tiêu không tương đồng với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp nên việc cộng hợp cũng gặp một số khó khăn nhất định.

- Đối với báo cáo lưu chuyển tiền tệ: Các BQLDA không lập báo cáo này. Xét trên quan điểm thực thể kinh tế duy nhất thì tất cả các luồng tiền thu chi của BQLDA chính là thu chi của doanh nghiệp cấp trên. Tuy nhiên, hiện nay các thông tin về lưu chuyển tiền của BQLDA không được trình bày trên các BCTC. Do đó, các doanh

ng nghiệp không thể tổng hợp các luồng tiền thu chi từ BQLDA vào báo cáo lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp nếu BQLDA không lập bổ sung báo cáo này.

- Đối với thuyết minh báo cáo tài chính: Thuyết minh BCTC của BQLDA tương đối đơn giản nên nhìn chung việc tổng hợp không gặp khó khăn nếu như 3 mẫu cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và báo cáo lưu chuyển tiền tệ đã tổng hợp xong. Ngoài ra, một số thông tin trên các BCTC còn lại của BQLDA (nguồn vốn đầu tư, thực hiện đầu tư xây dựng) cũng cung cấp thông tin cần thiết khi lập thuyết minh BCTC của doanh nghiệp.

Một số tập đoàn kinh tế lớn như Tập đoàn Điện lực VN cũng thấy được các khó khăn trên nên đã yêu cầu các BQLDA trực thuộc đều phải lập các mẫu BCTC theo chế độ kế toán doanh nghiệp để phục vụ việc tổng hợp BCTC nhưng lại không có hướng dẫn cụ thể phương pháp lập dẫn đến những lúng túng, khó khăn cho kế toán các BQLDA. Ngoài ra, cũng có thể thấy rằng BCTC là sản phẩm của công tác kế toán nên muốn có một BCTC đạt độ tin cậy cao của các BQLDA để tổng hợp với BCTC của doanh nghiệp thì không chỉ đơn giản qui định các BQLDA phải lập các mẫu BCTC của doanh nghiệp, vì với hai chế độ kế toán khác nhau cùng một số đặc thù nhất định thì không thể áp dụng chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư nhưng lại có thể lập BCTC doanh nghiệp với độ tin cậy cao. Do đó, vấn đề cốt lõi là phải tổ chức công tác kế toán tại các BQLDA để phục vụ việc tổng hợp BCTC thì mới giải quyết có hiệu quả vấn đề này.

Qua đó, có thể thấy những hạn chế và tồn tại trong công tác tổng hợp BCTC từ các BQLDA của các doanh nghiệp VN hiện nay chủ yếu do các nguyên nhân sau:

- Việc tổng hợp BCTC của các BQLDA là một đặc thù của kế toán VN, chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS), chuẩn mực về BCTC quốc tế (IFRS) không đề cập, đồng thời chuẩn mực và chế độ kế toán VN cũng chưa có hướng dẫn cụ thể.

- Chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư ban hành kèm theo Quyết định số 214/2000/QĐ-BTC ngày

28/12/2000 của Bộ Tài chính đến nay đã có một số điểm không còn phù hợp, đặc biệt là đối với các BQLDA trực thuộc các doanh nghiệp. Cụ thể như sau:

+ Trước đây khi xây dựng chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư, Bộ Tài chính đã thiết kế hệ thống tài khoản kế toán của đơn vị chủ đầu tư có sự tương thích với hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp. Nhưng do những năm qua, hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp đã có nhiều sửa đổi, bổ sung trong khi hệ thống tài khoản của chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư vẫn không thay đổi từ khi ban hành vào năm 2000 cho đến nay như tài khoản 821, 721 của chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư không còn phù hợp với hệ thống tài khoản của chế độ kế toán doanh nghiệp.

+ Chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư ban hành ở thời điểm VN chưa có chuẩn mực kế toán (VAS). Trong khi đó, hiện nay chúng ta đã có 26 chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán doanh nghiệp đã qua nhiều lần sửa đổi, bổ sung nhưng chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư vẫn giữ nguyên từ năm 2000 cho đến nay. Một số chỉ tiêu trên BCTC đơn vị chủ đầu tư đến nay không còn phù hợp với chế độ kế toán doanh nghiệp như “Tài sản lưu động” (BCTC doanh nghiệp là “Tài sản ngắn hạn”), “Tài sản cố định” (BCTC doanh nghiệp là “Tài sản dài hạn”) “Thu nhập hoạt động khác” (BCTC doanh nghiệp là “Thu nhập khác”), “Chi phí hoạt động khác” (BCTC doanh nghiệp là “Chi phí khác”)...

- BCTC của BQLDA được lập theo mẫu biểu của chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư, trong khi đó, các doanh nghiệp cấp trên lại lập BCTC theo mẫu BCTC của chế độ kế toán doanh nghiệp. Hai hệ thống BCTC này khác nhau về mẫu biểu và các chỉ tiêu báo cáo nên việc tổng hợp báo cáo không thể thực hiện được nếu như không có hướng dẫn cụ thể.

Từ những nguyên nhân nêu trên, có thể thấy việc tổng hợp BCTC của các BQLDA trực thuộc các doanh nghiệp hiện nay là yêu cầu cấp thiết và cần phải có những định hướng chung cũng như các hướng dẫn cụ thể. Tuy nhiên, do BCTC là sản phẩm cuối cùng của công tác kế toán tài chính tại đơn vị nên để việc tổng hợp BCTC được thuận lợi và có tính khả thi thì cần thiết phải tổ chức công

tác kế toán tại các BQLDA phục vụ việc tổng hợp BCTC của doanh nghiệp cấp trên.

3. Một số ý kiến đề xuất

Để phục vụ việc tổng hợp BCTC, công tác tổ chức kế toán tại các BQLDA trực thuộc các doanh nghiệp cần tuân thủ các nguyên tắc sau:

- + Tuân thủ những quy định trong Luật kế toán và chuẩn mực kế toán.

- + Tuân thủ các chế độ, chính sách về quản lý kinh tế và quản lý đầu tư xây dựng của Nhà nước.

- + Đáp ứng yêu cầu tổng hợp BCTC tại các doanh nghiệp cấp trên.

- + Phù hợp với đặc điểm của đơn vị chủ đầu tư và hoạt động sản xuất kinh doanh của các loại hình doanh nghiệp.

- + Phù hợp với yêu cầu và trình độ chuyên môn nghiệp vụ của đội ngũ cán bộ quản lý, cán bộ kế toán của các doanh nghiệp VN hiện nay.

Những nguyên tắc trên phải được thực hiện đồng bộ mới có thể tổ chức thực hiện tốt và đầy đủ các nội dung tổ chức công tác kế toán tại các BQLDA phục vụ tổng hợp BCTC.

3.1 Đề xuất về hệ thống tài khoản

Nguyên tắc chung khi tổng hợp hay hợp nhất BCTC là phải thống nhất các nguyên tắc, chính sách kế toán trong phạm vi các đối tượng hợp nhất. Do đó, vấn đề đầu tiên trong công tác tổ chức kế toán là phải xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp dụng thống nhất trong phạm vi hợp nhất.

Hệ thống tài khoản kế toán của các BQLDA và hệ thống tài khoản kế toán của doanh nghiệp căn cứ trên hai chế độ kế toán khác nhau nhưng suy cho cùng các BQLDA vẫn là đơn vị trực thuộc doanh nghiệp và để phục vụ việc tổng hợp BCTC nên việc xây dựng hệ thống tài khoản thống nhất đòi hỏi phải phù hợp với chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành nhưng vẫn phải đáp ứng được những đặc thù của các BQLDA. Do đó, khi xây dựng hệ thống tài khoản thống nhất nên lấy hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp làm nền tảng đồng thời bổ sung những tài khoản của chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư cho phù hợp đặc thù

của BQLDA.

Từ nguyên tắc trên, các doanh nghiệp cấp trên của các BQLDA cần phải xây dựng hệ thống tài khoản áp dụng chung trong hệ thống sổ của doanh nghiệp và của BQLDA. Trong đó, cần lưu ý một số tài khoản có kết hợp giữa hai hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp và chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư.

3.2 Đề xuất về hệ thống BCTC

Với chức năng cung cấp thông tin cho các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp thông qua các báo cáo kế toán đặc biệt là các BCTC, có thể nói vai trò của tổ chức cung cấp thông tin ngày càng trở nên quan trọng. Hệ thống mẫu biểu BCTC của các BQLDA và của doanh nghiệp khác nhau nên việc tổng hợp BCTC khó có thể thực hiện được nếu chưa thống nhất các mẫu biểu báo cáo. Về nguyên tắc, doanh nghiệp là chủ thể phải tổng hợp BCTC của các BQLDA nên các mẫu biểu BCTC của doanh nghiệp phải tuân theo chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính, nghĩa là bao gồm 4 mẫu: bảng cân đối kế toán (Mẫu B01-DN), báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu B02-DN), báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu B03-DN), thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu B09-DN). Do đó, các BQLDA phải cung cấp thông tin để các doanh nghiệp có thể tổng hợp được 4 mẫu BCTC trên.

Tuy nhiên, các BQLDA là đơn vị chủ đầu tư nên phải thực hiện lập BCTC theo mẫu của chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư. Mặt khác, tại các BQLDA ngoài các nghiệp vụ liên quan đến hoạt động đầu tư xây dựng thì cũng có phát sinh các nghiệp vụ liên quan hoạt động SXKD nên BQLDA cũng cần lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để có thể tổng hợp báo cáo với doanh nghiệp cấp trên. Do đó, để đảm bảo tuân thủ chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư cũng như để đáp ứng yêu cầu tổng hợp BCTC của doanh nghiệp cấp trên, các BQLDA cần phải lập các mẫu BCTC sau:

- + Bảng cân đối kế toán (Mẫu B01-DN)

- + Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Mẫu B02-DN)

- + Nguồn vốn đầu tư (Mẫu B02-CĐT)

- + Thực hiện đầu tư xây dựng (Mẫu B03-CĐT)
- + Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Mẫu B03-DN)
- + Thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu B09-DN)

Trong đó, báo cáo nguồn vốn đầu tư, thực hiện đầu tư xây dựng theo mẫu của chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư, các báo cáo còn lại áp dụng theo mẫu của chế độ kế toán doanh nghiệp. Tuy nhiên, như đã trình bày ở trên, các BQLDA có đặc thù riêng nên một số chỉ tiêu cần phải được thay đổi để phù hợp với đặc điểm của BQLDA. Cụ thể như sau:

- Đối với bảng cân đối kế toán:

+ Chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” (Mã số 420) được đổi thành “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và chênh lệch thu chi chưa xử lý”.

+ Các chỉ tiêu ngoài bảng cần bổ sung thêm chỉ tiêu “Hạn mức vốn đầu tư còn lại”

- Đối với thuyết minh BCTC:

+ Mục I. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp được đổi thành “Đặc điểm hoạt động của Ban quản lý dự án”.

+ Mục V. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong bảng cân đối kế toán; cần trình bày bổ sung chi tiết các nội dung sau:

* Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối và chênh lệch thu chi chưa xử lý: Trong đó chi tiết thành lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của các nghiệp vụ thuộc hoạt động kinh doanh và chênh lệch thu chi chưa xử lý tại BQLDA.

* Chi phí xây dựng cơ bản dở dang: Trong đó chi tiết thành chi phí xây dựng cơ bản dở dang và xây dựng cơ bản hoàn thành chờ duyệt quyết toán.

* Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản: Trong đó chi tiết thành nguồn vốn ngân sách nhà nước, nguồn vốn chủ sở hữu, nguồn vốn đầu tư khác.

+ Mục VI. “Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh” được thay thế bằng “Thu nhập, chi phí” để phản ánh doanh thu, giá xuất bán của

các sản phẩm trong quá trình chạy thử có tải, sản xuất thử, thu nhập và chi phí hoạt động khác của BQLDA được xử lý tăng giảm chi phí đầu tư xây dựng.

Trong phần này, các BQLDA trình bày các nội dung sau:

+ Doanh thu, thu nhập.

+ Chi phí.

+ Chênh lệch thu chi.

+ Sử dụng chênh lệch thu chi

4. Kết luận

BQLDA trực thuộc doanh nghiệp thực chất là một bộ phận của doanh nghiệp nên tổ chức công tác kế toán tại BQLDA cần dựa trên nền tảng công tác kế toán của doanh nghiệp cấp trên. Các nội dung kế toán có tính đặc thù của BQLDA được bổ sung cho phù hợp hoạt động BQLDA.

Để thực hiện được điều này, chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư hiện hành cần phải được sửa đổi theo hướng chỉ quy định những vấn đề chung nhất trong công tác kế toán đơn vị chủ đầu tư. Vấn đề tổ chức công tác kế toán cần được căn cứ vào loại hình đơn vị cấp trên của đơn vị chủ đầu tư để tổ chức công tác kế toán cho phù hợp và đảm bảo đơn vị cấp trên có thể tổng hợp BCTC của đơn vị chủ đầu tư■

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Luật kế toán năm 2003.
2. Luật xây dựng năm 2003.
3. Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính.
4. Chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư ban hành kèm theo Quyết định số 214/2000/QĐ-BTC ngày 28/12/2000 của Bộ Tài chính.
5. PGS.TS. Võ Văn Nhị, *Giáo trình kế toán tài chính*.
6. TS. Nguyễn Thế Khải, *Giáo trình kế toán sản xuất*.
7. Chế độ kế toán của Tập đoàn Điện lực VN năm 2006.