



MỘT SỐ VẤN ĐỀ ĐẶT RA KHI THỰC HIỆN CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HÀNH CHÍNH, SỰ NGHIỆP

TRẦN THỊ THU HƯƠNG

Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp được Bộ Tài chính ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC, hướng dẫn các đơn vị hạch toán, mở sổ kế toán và lập báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính sau 5 năm triển khai thực hiện, được đánh giá là công cụ quản lý tài chính hữu hiệu tại các đơn vị. Tuy nhiên, hiện nay, với các yêu cầu quản lý mới, nhu cầu hội nhập quốc tế và việc triển khai chuẩn mực kế toán công Việt Nam, chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp đã phát sinh một số bất cập cần được nghiên cứu cập nhật và sửa đổi phù hợp.

Từ khóa: Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp; Thông tư 107/2017/TT-BTC

ISSUES WHEN EXERCISING NON-PROFIT AND ADMINISTRATIVE ACCOUNTING REGIME

Tran Thi Thu Huong

The non-profit and administrative accounting regime for public sector entities, issued according to Circular No. 107/2017/TT-BTC by the Ministry of Finance, provides guidance on accounting, bookkeeping, and financial reporting for entities, and has been assessed as an effective financial management tool for these units over the past 5 years. However, with new management requirements, the need for international integration, and the implementation of Vietnamese public sector accounting standards, the current administrative accounting regime has revealed certain limitations that require further research, updates, and appropriate revisions.

Keywords: Accounting regime, non-profit and administrative units, Circular No.107/2017/TT-BTC

Ngày nhận bài: 18/5/2023

Ngày hoàn thiện biên tập: 25/5/2023

Ngày duyệt đăng: 1/6/2023

Khái quát về chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp

Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp ban hành theo Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính có hiệu lực thi hành từ năm tài chính 2018 áp dụng cho các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập, tổ chức và đơn vị khác có hoặc không sử dụng NSNN (trừ các đơn vị sự nghiệp công lập tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư được cấp có thẩm quyền cho phép áp dụng chế độ kế toán

doanh nghiệp). Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp đã thiết kế tương đối đầy đủ các quy trình hạch toán, mở sổ kế toán, hướng dẫn lập báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động trên cơ sở kế toán tiền (thực thu, thực chi) để quyết toán kinh phí với cơ quan có thẩm quyền, đồng thời hướng dẫn lập báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phản ánh tình hình tài sản, nguồn vốn, nợ phải trả, doanh thu, chi phí, luồng tiền nhằm nâng cao trách nhiệm giải trình của đơn vị và cung cấp thông tin số liệu cho lập báo cáo tài chính nhà nước theo quy định của Luật Kế toán.

Trong quá trình triển khai thực hiện chế độ kế toán đã giúp các đơn vị hành chính, sự nghiệp quản lý chặt chẽ, an toàn tiền, tài sản, ghi chép phản ánh đầy đủ, minh bạch nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh, là công cụ quản lý tài chính hữu hiệu, giúp các cơ quan có thẩm quyền có được các thông tin, số liệu về tình hình tài chính, ngân sách tại đơn vị, là cơ sở cho điều hành, lập kế hoạch, dự toán; triển khai thực hiện và quyết toán với cơ quan có thẩm quyền và công khai tài chính.

Một số vấn đề đặt ra

Bên cạnh những kết quả đạt được, qua 6 năm triển khai thực hiện, đến nay với yêu cầu quản lý và cơ chế tài chính mới, đồng thời cũng phát sinh một số bất cập, vướng mắc trong quá trình thực hiện cần được tiếp tục nghiên cứu sửa đổi. Cụ thể:

Hướng dẫn kế toán theo quy định cơ chế tài chính của đơn vị sự nghiệp công lập

Hiện nay, cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị sự nghiệp công lập theo Nghị định số 60/2021/NĐ-CP



đã có một số thay đổi so với trước đây như quy định phân loại riêng nguồn kinh phí được giao tự chủ để thực hiện hoạt động cung cấp dịch vụ sự nghiệp công thuộc danh mục dịch vụ sự nghiệp công sử dụng NSNN và kinh phí ngân sách hỗ trợ chung cho chi thường xuyên đối với các đơn vị sự nghiệp công lập được NSNN hỗ trợ kinh phí hoạt động, quy định về trích lập dự phòng đối với đơn vị sự nghiệp công lập nhóm 1, nhóm 2 và nhóm 3... Các nội dung này cần phải có hướng dẫn kế toán để các đơn vị triển khai thực hiện.

Về kế toán tài sản cố định

- Về phân loại tài sản cố định (TSCĐ): Chế độ kế toán hiện nay quy định các tài khoản chi tiết để hạch toán TSCĐ, tuy nhiên các chi tiết này chưa phù hợp với phân loại TSCĐ của pháp luật về quản lý, sử dụng tài sản công nên thực tế số liệu kế toán chi tiết này không sử dụng được cho đối chiếu số liệu và lập báo cáo tài sản. Cần xem xét việc quy định đến tài khoản chi tiết theo nhóm TSCĐ như hiện nay, thực tế có thể hướng dẫn đơn vị tự mở số chi tiết để phân loại phù hợp theo quy định của pháp luật về quản lý tài sản công để đảm bảo linh hoạt trong quá trình áp dụng.

- Về quy định hạch toán theo nguồn hình thành TSCĐ: Hiện nay, quy định hạch toán chi tiết nguồn hình thành TSCĐ trên nhiều tài khoản khác nhau, trong đó TSCĐ hình thành từ nguồn ngân sách cấp, nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài; nguồn phí được khấu trừ, để lại được hạch toán là khoản phải trả trên tài khoản 366 "Các khoản nhận trước chưa ghi thu"; đối với TSCĐ hình thành từ quỹ phúc lợi và quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp được hạch toán là tài sản thuần trên tài khoản 431 "Các quỹ". Ngoài ra, tại các đơn vị còn có thể phát sinh mua sắm TSCĐ từ các nguồn kinh phí khác như nguồn kinh phí hoạt động nghiệp vụ được để lại, nguồn đi vay, nguồn cải cách tiền lương, từ hỗ trợ biểu tặng trong nước, TSCĐ được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau... nên việc xác định số liệu chi tiết để kết chuyển nguồn khi tài sản bàn giao đưa vào sử dụng rất phức tạp, khó theo dõi dẫn đến số liệu hạch toán giá trị còn lại của TSCĐ theo nguồn hình thành thường không đầy đủ và chính xác.

- Hạch toán TSCĐ hình thành từ đầu tư xây dựng cơ bản: Theo quy định trong trường hợp tài sản đã hoàn thành việc đầu tư xây dựng và đưa vào sử dụng nhưng chưa có quyết toán được phê duyệt thì đơn vị thực hiện ghi sổ và kế toán TSCĐ kể từ ngày đưa tài sản vào sử dụng, nguyên giá ghi sổ kế toán là nguyên giá tạm tính. Theo đó, trong thời gian này đơn vị phải

vừa theo dõi số liệu TSCĐ và đồng thời theo dõi số liệu đầu tư xây dựng chờ quyết toán, thực tế thời điểm công trình được bàn giao đưa vào sử dụng và thời điểm công trình được phê duyệt quyết toán thường khác nhau nên cần phải hướng dẫn kế toán cụ thể để số liệu về tài sản trên báo cáo tài chính không bị trùng nhau (2 lần tài sản).

- Phân loại TSCĐ của đơn vị và tài sản kết cấu hạ tầng: Hiện nay, đối với các tài sản công phục vụ hoạt động quản lý, cung cấp dịch vụ công, bảo đảm quốc phòng, an ninh của cơ quan, đơn vị đang được kế toán theo chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC; tài sản kết cấu hạ tầng giao thông, thủy lợi đang thực hiện kế toán theo quy định tại Thông tư 76/2019/TT-BTC, ngoài ra một số tài sản kết cấu hạ tầng khác chưa có quy định về hạch toán kế toán.

Tuy nhiên, thực tế hiện nay một số tài sản đang được giao cho đơn vị quản lý, khai thác và tham gia vào hoạt động chuyên môn của đơn vị, được tính kết quả hoạt động theo quy định của cơ chế tài chính và chế độ kế toán nhưng cũng đồng thời được phân loại là tài sản kết cấu hạ tầng, ví dụ như tài sản kết cấu hạ tầng cấp nước sạch, một số tài sản kết cấu hạ tầng giao thông, thủy lợi, hạ tầng giáo dục, y tế... Việc phân loại này dẫn đến số liệu về tài sản có thể bị trùng lặp giữa tài sản của cơ quan, đơn vị và tài sản hạ tầng khi tổng hợp số liệu của cơ quan có thẩm quyền đặc biệt là số liệu tài sản để lập báo cáo tài chính nhà nước. Giải pháp là trong chế độ kế toán hành chính sự nghiệp có các hướng dẫn cụ thể để phân loại và làm rõ các thông tin số liệu về tài sản hạ tầng mà đơn vị đang quản lý để kế toán, lập báo cáo tài chính.

Về kế toán các khoản phải thu, phải trả

- Quy định về hạch toán các khoản phải thu, phải trả nội bộ còn chưa rõ ràng nên trong quá trình thực hiện nhiều đơn vị sử dụng tài khoản phải thu, phải trả nội bộ trong mối quan hệ thanh toán ngoài đơn vị kế toán dẫn đến không tất toán được số dư khi lập báo cáo tài chính.

- Đối với mối quan hệ thanh toán, cấp kinh phí, mua bán lẫn nhau giữa các đơn vị kế toán trong cùng đơn vị dự toán cấp 1 chưa có quy định theo dõi riêng dẫn đến khó khăn trong đối chiếu, loại bỏ giao dịch nội bộ khi đơn vị dự toán cấp 1 tổng hợp số liệu lập báo cáo tài chính.

Ngoài ra, trong quá trình thực hiện một số đơn vị chưa tuân thủ việc mở sổ kế toán chi tiết theo đối tượng nên các khoản phải thu, phải trả của cùng một đối tượng nhưng không được tất toán hoặc tất



toán số dư khoản phải thu, phải trả giữa các đối tượng khác nhau, dẫn đến số liệu khoản phải thu, phải trả phản ánh trên báo cáo tài chính chưa chính xác.

Về kế toán nguồn cải cách tiền lương

Tài khoản 468 “Nguồn cải cách tiền lương” (CCTL), theo quy định phản ánh số hiện có và tình hình biến động nguồn CCTL của đơn vị. Tuy nhiên, theo quy trình hạch toán, số liệu trên tài khoản 468 hiện nay không bao gồm toàn bộ kinh phí CCTL của đơn vị, do số liệu này được kết chuyển từ tài khoản 421 “Thặng dư (thâm hụt) lũy kế” sang nên thực chất chỉ bao gồm nguồn CCTL mà đơn vị trích từ các khoản đã được ghi nhận vào doanh thu trong năm. Vì vậy, thực tế hiện nay số liệu nguồn CCTL của đơn vị còn được thể hiện ở nhiều tài khoản khác nhau, trong đó nguồn CCTL trích từ kinh phí ngân sách giao dự toán thì đang được phản ánh trên tài khoản 008 “Dự toán chi hoạt động”, đối với nguồn CCTL trích từ kinh phí ngân sách cấp bằng Lệnh chi tiền thì phản ánh trên tài khoản 012 “Lệnh chi tiền thực chi” và tài khoản 337 “tạm thu”, đối với nguồn CCTL trích từ nguồn phí được khấu trừ để lại thì phản ánh trên tài khoản 014 “Phí được khấu trừ để lại” và tài khoản 337 “tạm thu”... Khi sử dụng đơn vị sẽ phải xử lý hạch toán khác nhau tùy theo từng nguồn hình thành, rất phức tạp.

Về kế toán doanh thu

Chế độ kế toán quy định không ghi nhận doanh thu toàn bộ khi nhận được kinh phí từ một số nguồn, bao gồm kinh phí hoạt động từ ngân sách cấp; kinh phí từ viện trợ, vay nợ nước ngoài; kinh phí từ phí được khấu trừ, để lại. Việc ghi nhận doanh thu đối với các nguồn kinh phí này phải tương ứng với chi phí phát sinh. Theo đó, trường hợp kinh phí nhận được nhưng chưa phát sinh chi phí thì được hạch toán là khoản phải trả trên các tài khoản 337 “Tạm thu” và tài khoản 366 “Các khoản nhận trước chưa ghi thu” và phân bổ dần vào doanh thu tương ứng với chi phí phát sinh trong kỳ.

Đối với nguồn đầu tư xây dựng cơ bản do ngân sách cấp được ghi nhận là khoản phải trả (tài khoản 3664) mà không quy định ghi nhận doanh thu của đơn vị ngay khi nhận được kinh phí, đến khi hoàn thành quá trình đầu tư tài sản được bàn giao đưa vào sử dụng thì đơn vị ghi ghi nhận doanh thu theo quá trình phát sinh chi phí sử dụng tài sản (hao mòn, khấu hao của tài sản cố định). Do vậy, thực tế hiện nay, thời điểm ghi nhận doanh thu đối với các khoản này được xác định theo thời điểm phát sinh chi phí,

đặc biệt đối với kinh phí mua sắm TSCĐ việc ghi nhận doanh thu được kéo dài suốt thời gian sử dụng tài sản.

Đối với doanh thu tài chính và doanh thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ chưa có các quy định về xác định giá trị, thời điểm và điều kiện để ghi nhận doanh thu nên quá trình thực hiện giữa các đơn vị còn chưa được thống nhất. Một số doanh thu phát sinh tại các đơn vị hành chính sự nghiệp có hoạt động đặc thù chưa có hướng dẫn ghi nhận phù hợp, ví dụ như doanh thu từ khoản thu kinh phí công đoàn đối với Tổng Liên đoàn lao động, doanh thu từ hội phí đối với của các tổ chức chính trị, xã hội; doanh thu của quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách...

Ngoài ra, còn một số vướng mắc khác liên quan đến hạch toán thu, chi thanh lý TSCĐ chưa phù hợp với quy trình xử lý theo quy định của pháp luật về quản lý, sử dụng tài sản công; hạch toán liên quan đến doanh thu, chi phí từ kinh phí ngân sách cấp trong thời gian chỉnh lý quyết toán ngân sách hoặc quy định hạch toán trực tiếp một số khoản thu vào quỹ của đơn vị mà không ghi nhận doanh thu... cần được hướng dẫn kế toán phù hợp.

Trong quá trình thực hiện, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp cũng phát sinh một số vướng mắc do yêu cầu quản lý, nhu cầu về cung cấp thông tin số liệu và tổ chức thực hiện như việc kế toán đối với kinh phí ủy quyền từ ngân sách trung ương; hạch toán hàng dự trữ quốc gia giao cho các bộ, ngành quản lý; Các bất cập này cần được sửa đổi phù hợp, đáp ứng quy định cơ chế tài chính và yêu cầu quản lý của các đơn vị.

Thực tế hiện nay, các nội dung này được quy định trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam đã công bố, nên giải pháp là khẩn trương triển khai hướng dẫn các nội dung có liên quan về kế toán doanh thu như thời điểm, điều kiện ghi nhận, xác định giá trị khi ghi nhận doanh thu... trên cơ sở các yêu cầu nguyên tắc của chuẩn mực kế toán công Việt Nam và phù hợp với hoạt động và cơ chế tài chính của đơn vị hành chính, sự nghiệp.

Về kế toán chi phí

- Chế độ kế toán hiện nay phân loại tài khoản chi phí chưa thống nhất, ví dụ như tài khoản 612 “Chi phí từ nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài” được phân loại theo nguồn; trong khi tài khoản 611 “Chi phí hoạt động”, tài khoản 614 “Chi phí hoạt động thu phí”... phân loại theo hoạt động, nên khi áp dụng



còn một số bất cập.

- Đối với khoản trích hao mòn, khấu hao tài sản từ quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp được ghi nhận vào chi phí của đơn vị trong năm nhưng các khoản chi từ quỹ còn lại thì được chi thẳng từ quỹ mà không ghi nhận là chi phí nên số liệu chi phí phản ánh chưa chính xác các nguồn lực chi ra trong năm của đơn vị.

Ngoài ra, hiện nay, việc quy định nội dung hạch toán tài khoản chi phí chưa được rõ ràng nên các đơn vị sự nghiệp công lập còn gặp khó khăn khi phân biệt để hạch toán chi phí của hoạt động dịch vụ công sử dụng NSNN giữa các tài khoản chi phí khác nhau, như tài khoản 611 “chi phí hoạt động”, tài khoản 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh, dịch vụ dở dang” và tài khoản 642 “Chi phí quản lý của hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ”... dẫn đến thực tế các đơn vị sử dụng không thống nhất đối với các tài khoản này. Giải pháp là cần nghiên cứu để quy định phân loại tài khoản chi phí thống nhất theo cùng một tiêu chí và hướng dẫn rõ phạm vi áp dụng phù hợp với hoạt động của các đơn vị.

Quy định lập báo cáo tài chính

Các quy định về lập báo cáo tài chính cần được chuẩn hóa một cách đầy đủ, rõ ràng hơn trên cơ sở quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam, để hạn chế các vướng mắc trong tổ chức thực hiện của một số đơn vị hiện nay, ví dụ như số liệu thuyết minh báo cáo tài chính không khớp với số liệu đã trình bày trên báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động; đơn vị lập nhiều báo cáo tài chính theo từng loại nguồn kinh phí hoặc bỏ sót thông tin, số liệu về tài sản, nợ phải trả không trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị,... Đồng thời, cần nghiên cứu trình bày các chỉ tiêu trên Báo cáo kết quả hoạt động để phản ánh chính xác kết quả hoạt động trong năm.

Một số vướng mắc và yêu cầu khác

Trong quá trình thực hiện, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp cũng phát sinh một số vướng mắc do yêu cầu quản lý, nhu cầu về cung cấp thông tin số liệu và tổ chức thực hiện như việc kế toán đối với kinh phí ủy quyền từ ngân sách trung ương; hạch toán hàng dự trữ quốc gia giao cho các bộ, ngành quản lý; hạch toán đối với các khoản đầu tư tài chính, liên doanh, liên kết tại đơn vị sự nghiệp công lập; các yêu cầu về thuyết minh số liệu của đơn vị sự nghiệp công lập trên báo cáo tài chính nhà nước... Các bất cập này cần được sửa đổi phù hợp, đáp ứng quy định cơ chế tài chính và yêu cầu quản lý của các đơn vị.

Đối với điều chỉnh sai sót trong quá trình hạch toán liên quan đến số liệu lập báo cáo tài chính, cần

phải xem xét có hướng dẫn điều chỉnh cho các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm xảy ra trong khoảng thời gian từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm (31/12) đến ngày báo cáo tài chính được ký và nộp cho cơ quan có thẩm quyền, quy định thống nhất sự kiện nào phải điều chỉnh và sự kiện nào không phải điều chỉnh. Đối với điều chỉnh số liệu kế toán năm trước khi báo cáo tài chính năm đã nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền cũng cần phải có hướng dẫn điều chỉnh cho các sai sót trọng yếu, thay đổi số liệu ước tính kế toán, thay đổi trong chính sách kế toán để thống nhất trường hợp nào được phép hồi tố trường hợp nào điều chỉnh vào số liệu năm hiện hành.

Thực hiện kế toán dồn tích là vấn đề rất mới trong lĩnh vực kế toán nhà nước, các quy định về kế toán tại chế độ kế toán hành chính sự nghiệp theo Thông tư 107/2017/TT-BTC là hướng dẫn đầu tiên và tương đối đầy đủ về việc này nên thực tế không tránh khỏi bất cập, khó khăn trong quá trình triển khai thực hiện. Với mục tiêu của Chiến lược kế toán kiểm toán đến năm 2030 được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt tại Quyết định 633/QĐ-TTg “Hoàn thiện hệ thống quy định về kế toán - kiểm toán đảm bảo chặt chẽ, hiệu lực, hiệu quả, đồng bộ hệ thống chuẩn mực kế toán - kiểm toán theo hướng phù hợp với thông lệ quốc tế và điều kiện của Việt Nam”, đồng thời hiện nay Bộ Tài chính đã công bố 11 Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (theo Quyết định 1676/QĐ-BTC và Quyết định 1366/QĐ-BTC), việc chuẩn hóa các quy định về kế toán trong chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam là yêu cầu cần thiết. Việc chuẩn hóa các quy định này đảm bảo tính thống nhất và tin cậy của số liệu kế toán trên cơ sở kế toán dồn tích, giúp quản lý tài chính của đơn vị chặt chẽ, đầy đủ và minh bạch, phù hợp với thông lệ quốc tế và điều kiện Việt Nam. 

Tài liệu tham khảo:

1. Chính phủ, Nghị định số 60/2021/NĐ-CP ngày 21/6/2021 quy định cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị sự nghiệp công lập;
2. Bộ Tài chính, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC;
3. Bộ Tài chính, Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/9/2021 về công bố Chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 01;
4. Bộ Tài chính, Quyết định số 1366/QĐ-BTC ngày 06/7/2022 về công bố chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 2

Thông tin tác giả:

ThS. Trần Thị Thu Hương

Cục Quản lý, Giám sát Kế toán, Kiểm toán (Bộ Tài chính)

Email: tranthithuhuong1@mof.gov.vn