

HOÀN THIỆN CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HCSN NHẪM THÍCH ỨNG VỚI CƠ CHẾ TÀI CHÍNH TẠI CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP TRONG ĐIỀU KIỆN TỰ CHỦ TÀI CHÍNH

Ths. Đào Thị Thanh Quỳnh*

Đơn vị SNCL là một trong những đối tượng chủ yếu áp dụng chế độ kế toán HCSN theo Thông tư 107/2017/TT-BTC về hướng dẫn chế độ kế toán HCSN. Tại thời điểm ban hành, chế độ kế toán HCSN đã có nhiều điểm tiệm cận với chuẩn mực kế toán công quốc tế, cũng như tương ứng với cơ chế tài chính của các đơn vị. Tính đến nay, sau 5 năm, những thay đổi về cơ chế, chính sách, đặc biệt là cơ chế tự chủ các đơn vị SNCL đã tác động lớn tới hoạt động của các đơn vị, từ đó khiến chế độ kế toán hiện hành như “một tấm áo chật” trước những thay đổi về cả quy mô, nội dung và tính chất các hoạt động của các đơn vị SNCL. Bài viết đề cập đến một số những nội dung cần hoàn thiện trong chế độ kế toán HCSN nhằm phù hợp với những quy định được đưa ra trong Nghị định 60/2021/NĐ-CP.

• Từ khóa: Kế toán HCSN, đơn vị SNCL, tự chủ tài chính.

The public non-profit entities are the main subjects applied to the public accounting system. At the time of issuance, the accounting regime of the administration and public non-profit entities had many points that were close to international public accounting standards, as well as corresponding to the financial mechanisms of the units. Up until now, after 5 years, changes in mechanisms and policies, especially the autonomy mechanism of the public non-profit entities, they had a great impact on the operations of the entities, thereby making the current accounting system “a tight shirt” in the face of changes in both the size, content, and nature of the activities of the public non-profit entities. The following article aims to mention some of the contents that need to be improved in the administration and public non-profit entities accounting regime in order to be consistent with the provisions set out in Decree 60/2021/ND-CP.

• Keywords: Administration and public non-profit entities accounting, public non-profit entities, financial autonomy.

Một số nội dung còn vướng mắc trong quá trình thực hiện chế độ kế toán HCSN khi thực hiện cơ chế tự chủ

• Về phân loại nguồn thu

Thứ nhất, chế độ kế toán chưa có hướng dẫn kế toán theo phân loại nguồn thu nên toàn bộ kinh phí nhận được từ NSNN được hạch toán doanh thu do ngân sách nhà nước cấp, chưa tách bạch được phần hỗ trợ thực hiện các hoạt động dịch vụ công sử dụng ngân sách.

Thứ hai, quy định về trích lập dự phòng: Nghị định 60/2021/NĐ-CP quy định phải trích lập dự phòng, các nội dung này hiện nay chưa có hướng dẫn kế toán nên các đơn vị chưa có cơ sở triển khai thực hiện.

• Đối với kế toán TSCĐ

Thứ nhất, về quy định hạch toán theo nguồn hình thành tài sản cố định: Hiện nay, quy định hạch toán chi tiết nguồn hình thành tài sản cố định trên nhiều tài khoản khác nhau, đối với tài sản cố định hình thành từ kinh phí ngân sách cấp, kinh phí từ viện trợ, vay nợ nước ngoài; kinh phí từ phí khấu trừ được để lại được hạch toán là khoản phải trả trên tài khoản 366 “Các khoản nhận trước chưa ghi thu” (chi tiết TK 36611, 36621, 36631); đối với tài sản cố định 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

Ngày nhận bài: 03/6/2023

Ngày gửi phản biện: 05/6/2023

Ngày nhận kết quả phản biện: 07/7/2023

Ngày chấp nhận đăng: 15/7/2023

* Bệnh viện Đại học Y Hà Nội

“Các quỹ” (chi tiết TK 43122, 43142). Việc phân loại kế toán chưa thống nhất dẫn đến quy trình hạch toán và theo dõi số liệu phức tạp nhưng thực tế vẫn không theo dõi được toàn bộ giá trị còn lại của tài sản cố định, vì tại các đơn vị, ngoài các nguồn đã quy định tài khoản hạch toán nêu trên còn có các nghiệp vụ mua sắm tài sản cố định từ các nguồn kinh phí khác, ví dụ mua sắm từ nguồn kinh phí hoạt động nghiệp vụ được để lại, từ nguồn đi vay, từ kinh phí cải cách tiền lương, từ hỗ trợ biểu tặng trong nước,...; hoặc đối với tài sản cố định hình thành từ xây dựng cơ bản mà hoạt động xây dựng cơ bản được huy động từ nhiều nguồn khác nhau, 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 tài sản cố định theo nguồn hình thành thường không đầy đủ và chính xác. Bên cạnh đó, đối với một tài sản hình thành từ nhiều nguồn khác nhau thì số liệu phải theo dõi trên nhiều tài khoản khác nhau để khi hạch toán hao mòn, khấu hao tài sản cố định xử lý kết chuyển sang tài khoản doanh thu tương ứng theo quy định.

Thứ hai, hạch toán tài sản cố định hình thành từ đầu tư xây dựng cơ bản: Theo quy định tại Thông tư 23/2023/TT-BTC thì 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 vào sổ kế toán tài sản cố định kể từ ngày có biên bản nghiệm thu đưa tài sản vào sử dụng; nguyên giá ghi sổ kế toán là nguyên giá tạm tính. Tuy nhiên, theo hướng dẫn của chế độ kế toán, nếu đơn vị hạch toán tăng tài sản cố định thì đồng thời phải tất toán chi phí xây dựng cơ bản dở dang (ghi Nợ TK 211/Có TK 241), trong khi lại có quy định “Chi phí trên TK 241 phải theo dõi được số lũy kế từ khi bắt đầu công trình đến khi hoàn thành bàn giao đưa công trình vào sử dụng và quyết toán được duyệt theo quy định của pháp luật về đầu tư xây dựng hiện hành”, thực tế thời điểm công trình được bàn giao đưa vào sử dụng thường là khác với thời điểm công trình được phê duyệt quyết toán nên còn vướng mắc khi thực hiện.

• *Đối với kế toán các khoản phải thu, phải trả*

Thứ nhất, quy định về hạch toán các khoản phải thu, phải trả nội bộ (TK 136, 336) còn chưa rõ ràng nên trong quá trình thực hiện nhiều đơn vị sử dụng tài khoản này 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.

Thứ hai, 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.

• *Đối với kế toán nguồn cải cách tiền lương*

Số liệu trên tài khoản 468 hiện nay không bao gồm toàn bộ kinh phí cải cách tiền lương 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 cải cách tiền lương mà đơn vị trích từ các khoản đã được ghi nhận vào doanh thu trong năm.

• *Đối với kế toán doanh thu*

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 tài sản cố định, 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. Ngoài ra, còn một số vướng mắc khác như hạch toán 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. Đặc biệt, cần phải hướng dẫn về thời điểm, điều kiện ghi nhận, xác định giá trị khi ghi nhận doanh thu theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam.

• *Đối với 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 bất cập.

Ngoài ra, 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 ngân sách nhà nước 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”,... thực tế hiện nay, các đơn vị sử dụng không thống nhất đối với các tài khoản này.

Một số gợi ý hoàn thiện chế độ kế toán HCSN thích ứng với những đổi mới trong cơ chế tự chủ tài chính

Thứ nhất, về phân loại nguồn thu, cần bổ sung hướng dẫn kế toán theo phân loại nguồn thu, nêu rõ phân hỗ trợ thực hiện các hoạt động dịch vụ công sử dụng ngân sách tính cần phân bổ như thế nào cho hợp lý. Đồng thời, bổ sung tài khoản cũng như nội dung hạch toán về trích lập dự phòng: hướng dẫn quy định phải trích lập dự phòng trong Nghị định 60/2021/NĐ-CP.

Thứ hai, hoàn thiện kế toán TSCĐ theo hướng:

Về quy định hạch toán theo nguồn hình thành tài sản cố định: Để hạn chế việc theo dõi giá trị còn lại trên nhiều nguồn cần quy định lại việc hạch toán theo dõi giá trị còn lại của tài sản vào một tài khoản duy nhất.

Hạch toán tài sản cố định hình thành từ đầu tư xây dựng cơ bản: Đối với các tài sản hình thành do đầu tư xây dựng thì Thông tư 23/2023/TT-BTC bổ sung khi nào được duyệt quyết toán của Bộ lúc đó mới xác định nguyên giá tài sản cố định, đồng thời quyết toán tài khoản 241, ghi tăng tài khoản 211 theo nguyên giá của Bộ đã duyệt, tránh việc theo dõi nguyên giá tạm tính khi chưa có quyết toán của Bộ.

Thứ ba, đối với kế toán các khoản phải thu, phải trả, cần quy định về hạch toán các khoản phải thu, phải trả nội bộ (TK 136, 336) quy định rõ ràng hơn cho việc phải áp dụng cho trường hợp nào. Đồng thời, 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 bổ sung thêm tài khoản theo dõi để việc tổng kết số liệu của đơn vị dự toán cấp 1 dễ dàng hơn.

Thứ tư, đối với kế toán nguồn cải cách tiền lương

Bỏ tài khoản 468 vì chỉ phản ánh được nguồn cải cách tiền lương được trích trong năm, và đã được phản ánh toàn bộ vào tài khoản 421.

Thứ năm, đối với kế toán doanh thu

Đối với các hoạt động hành chính sự nghiệp, thì doanh thu ghi nhận ngay khi được cấp dự toán,

phân chênh lệch trong quá trình hoạt động của năm được giao dự toán sẽ được ghi vào tài khoản 421. Trên báo cáo kết quả hoạt động cần bổ sung mục lợi nhuận chưa được phân phối hết để bù trừ cho phần chi phí phát sinh kỳ sau mà chưa có doanh thu. Còn đối với doanh thu tài chính và doanh thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ, cần có các quy định về xác định giá trị, thời điểm và điều kiện để ghi nhận doanh thu.

Việc hạch toán doanh thu, chi phí từ kinh phí ngân sách cấp trong thời gian chính 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. Đặc biệt, cần phải hướng dẫn về thời điểm, điều kiện ghi nhận, xác định giá trị khi ghi nhận doanh thu theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam.

Thứ sáu, đối với kế toán chi phí

Cần phân lại nhóm chi phí cho hoạt động hành chính sự nghiệp theo 2 nhóm chi phí phù hợp với Nghị định 60/2021/NĐ-CP là chi phí tự chủ và chi phí không tự chủ, để phù hợp với yêu cầu mới của Nghị định 60/2021/NĐ-CP, đồng thời để đồng nhất các loại chi phí.

Quy định nội dung hạch toán tài khoản chi phí rõ ràng 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”,... để các đơn vị thống nhất thực hiện.

Kết luận

Kế toán luôn là một trong những công cụ hữu hiệu và đặc lực giúp đơn vị quản lý một cách hiệu quả hoạt động. Trước những thay đổi lớn về cơ chế tài chính cũng như hoạt động của các đơn vị sự nghiệp công lập trong điều kiện tự chủ tài chính, cần có những sửa đổi một cách kịp thời nhằm phù hợp và đáp ứng yêu cầu từ thực tiễn./.

Tài liệu tham khảo:

Nghị định 60/2021/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ tài chính các đơn vị sự nghiệp công lập;

Thông tư 56/2022/TT-BTC hướng dẫn một số nội dung về cơ chế tự chủ tài chính đơn vị sự nghiệp công lập, xử lý tài sản, tài chính khi tổ chức lại, giải thể đơn vị sự nghiệp công lập;

Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán HCSN.