

# Bàn về công tác kế toán trong các đơn vị hành chính, sự nghiệp

Phạm Thị Lan Hương  
Trưởng Đại học Kinh tế - Kỹ thuật Công nghiệp

Tại Việt Nam, 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 ngân sách Nhà nước. Sau gần 7 năm thực hiện, Thông tư 107/2017/TT-BTC bên cạnh những thuận lợi thì còn cho thấy những khó khăn nhất định. Bài viết sau đây bàn về những thuận lợi, khó khăn và một số hướng tháo gỡ khó khăn đó.

## 1. Mở đầu

Đơn vị hành chính sự nghiệp là những đơn vị hoạt động trong lĩnh vực phi lợi nhuận, được tài trợ chủ yếu bằng nguồn kinh phí ngân sách nhà nước, nguồn phí, lệ phí được khấu trừ để lại và một số nguồn khác để thực hiện các chức năng, nhiệm vụ do nhà nước giao, Việc quản lý, sử dụng nguồn tài chính ở các đơn vị sự nghiệp có liên quan trực tiếp đến hiệu quả kinh tế xã hội do đó phải có sự quản lý, giám sát, kiểm tra nhằm hạn chế, ngăn ngừa các hiện tượng tiêu cực, tham nhũng trong khai thác và sử dụng nguồn lực tài chính đồng thời nâng cao hiệu quả việc sử dụng các nguồn tài chính, trong đó kế toán đóng vai trò quan trọng trong việc hỗ trợ các nhà lãnh đạo trong quá trình quản lý, sử dụng nguồn tài chính. Kế toán hành chính sự nghiệp sẽ có nhiệm vụ điều hành, quản lý hiệu quả các khoản chi tiêu, theo đó, các đơn vị hành chính cần phải lập dự toán theo quy định. Thông qua các báo cáo tài chính, kinh phí sẽ được Nhà nước cung cấp cho từng đơn vị cụ thể khác nhau.

Với vai trò đó, công tác kế toán trong các đơn vị hành chính sự nghiệp phải có kế hoạch tổ chức hệ thống thông tin bằng số liệu để quản lý và để kiểm soát nguồn kinh phí, tình hình sử dụng quyết toán kinh phí, tình hình quản lý và sử dụng các loại vật tư tài sản công, tình hình chấp hành dự toán thu, chi và thực hiện các tiêu chuẩn định mức của Nhà nước. Đồng thời, kế toán hành chính sự nghiệp với chức năng thông tin mọi hoạt động kinh tế phát sinh trong quá trình chấp hành ngân sách nhà nước được Nhà nước sử dụng như một công cụ sắc bén trong việc quản lý ngân sách nhà nước, góp phần đắc lực vào việc sử dụng vốn tiết kiệm và hiệu quả cao.

Hiện nay, tại Việt Nam, 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 hiện hành 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 chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp cũng 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.

Quá trình triển khai thực hiện chế độ kế toán theo Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính đã hỗ trợ các đơn vị hành chính, sự nghiệp quản lý tài sản tốt hơn, ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế tài chính đầy đủ, minh bạch hơn. Thông tư 107/2017/TT-BTC đã kịp thời trở thành 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.

Tuy nhiên qua gần 7 năm triển khai thực hiện cho 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.



## 2. Những thuận lợi và khó khăn trong triển khai thực hiện kế toán hành chính sự nghiệp theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC

### 2.1. Thuận lợi

Sự ra đời của thông tư số 107/TT-BTC của Bộ Tài chính đã có nhiều điểm thay đổi và khắc phục được hạn chế của những văn bản trước đó. Một số điểm nổi bật cần phải kể đến như sau:

#### 1) Về chứng từ kế toán

Hệ thống chứng từ kế toán được quy định rõ ràng và linh hoạt hơn trước có thể tự thiết kế mẫu chứng từ để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Ngoài chứng từ bắt buộc, Thông tư số 107/TT-BTC cho phép các đơn vị hành chính, sự nghiệp được tự thiết kế chứng từ.

- Đối với chứng từ thuộc loại bắt buộc: các đơn vị hành chính, sự nghiệp đều phải sử dụng thống nhất mẫu chứng từ kế toán thuộc loại bắt buộc quy định trong Thông tư bao gồm: Phiếu thu, Phiếu chi, Giấy đề nghị thanh toán tạm ứng, Biên lai thu tiền. Trong quá trình thực hiện, các đơn vị không được sửa đổi biểu mẫu chứng từ thuộc loại bắt buộc.

- Đối với chứng từ được tự thiết kế: Ngoài chứng từ kế toán bắt buộc kể trên và chứng từ bắt buộc quy định tại các văn bản khác, đơn vị hành chính, sự nghiệp được tự thiết kế mẫu chứng từ để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Mẫu chứng từ tự thiết kế phải đáp ứng tối thiểu 7 nội dung quy định tại Điều 16 Luật Kế toán.

#### 2) Về hệ thống tài khoản

Hệ thống tài khoản theo Thông tư số 107 được mở rộng, chi tiết và cụ thể hơn với 10 loại tài khoản, bao gồm:

Các loại tài khoản trong bảng: là tài khoản từ loại 1 đến loại 9, được hạch toán kép (hạch toán bút toán đối ứng giữa các tài khoản). Các tài khoản trong bảng được phân chia theo tình hình tài chính (gọi tắt là kế toán tài chính) tại đơn vị phản ánh tình hình tài sản, công nợ, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, thặng dư (thâm hụt) của đơn vị trong kỳ kế toán. Trong đó phân loại lại một số tài khoản: phải thu, phải trả. Thông tư số 107 có thêm các tài khoản Doanh thu, chi phí, thu nhập khác, chi phí khác, xác định kết quả kinh doanh... rất phù hợp để các đơn vị hành chính sự nghiệp ghi chép, hạch toán tình hình tài chính trong bối cảnh các đơn vị này có sự thay đổi về cơ chế, thể chế.

Loại tài khoản ngoài bảng là tài khoản loại 0, được hạch toán đơn (không hạch toán bút toán đối ứng giữa các tài khoản). Các tài khoản ngoài bảng liên quan đến ngân sách nhà nước hoặc có nguồn

gốc ngân sách nhà nước được phản ánh theo mục lục ngân sách nhà nước, theo niên độ và theo các yêu cầu quản lý khác của ngân sách nhà nước.

Nếu một nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh mà liên quan đến thu, chi ngân sách nhà nước thì kế toán vừa phải hạch toán kế toán tài chính và đồng thời hạch toán kế toán ngân sách.

#### 3) Về hệ thống sổ sách kế toán

Hệ thống sổ sách tổng hợp và chi tiết theo hướng dẫn của Thông tư 107/2017/TT-BTC về cơ bản đã chi tiết, cụ thể hơn, đáp ứng đầy đủ nhu cầu ghi chép và lưu trữ của đơn vị và các cơ quan có thẩm quyền.

#### 4) Về hệ thống báo cáo

Kế toán hành chính sự nghiệp theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính đã có sự thay đổi lớn trong việc lập báo cáo tài chính. Đơn vị hành chính sự nghiệp lập 2 phân hệ báo cáo theo mục tiêu sử dụng thông tin bao gồm báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán. Cụ thể rõ ràng, cung cấp đầy đủ thông tin tình hình tài chính, kết quả hoạt động tài chính và các luồng tiền từ hoạt động của đơn vị, cung cấp những người có liên quan để xem xét, đưa ra các quyết định hoạt động tài chính và các luồng tiền hoạt động của đơn vị, cung cấp cho những người có liên quan để xem xét và đưa ra các quyết định về các hoạt động tài chính, ngân sách của đơn vị kịp thời.

### 2.2. Khó khăn

Hiện nay, cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị sự nghiệp công lập theo Nghị định 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 ngân sách nhà nước và kinh phí ngân sách hỗ trợ chung cho chi thường xuyên đối với các đơn vị sự nghiệp công lập được ngân sách nhà nước 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... Từ thực tiễn, có thể kể đến một số những khó khăn tại một số các đơn vị hành chính sự nghiệp, đặc biệt là đơn vị sự nghiệp công lập, có thể kể đến đó là:

#### 1) Về 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, trong đó tài sản cố định 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 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 "Các quỹ". Ngoài ra, tại các đơn vị còn có thể phát sinh mua sắm tài sản cố định 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 và khó theo dõi. Bên cạnh đó, đối với những tài sản cố định được hình thành từ nguồn thu hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ trong năm, nguồn vốn vay, nguồn cải cách tiền lương thì lại chưa có hướng dẫn cụ thể.

### 2) Về nguồn cải cách tiền lương

Nguồn cải cách tiền lương được hình thành từ nhiều nguồn (nguồn thu sản xuất kinh doanh, dịch vụ; từ dự toán mà đơn vị phải tiết kiệm chi thường xuyên; từ nguồn thu phí được khấu trừ, để lại; từ các nguồn hoạt động khác phải quyết toán) nhưng theo quy định hiện tại, mỗi nguồn lại được quản lý, hạch toán vào các tài khoản khác nhau. Do đó, vấn đề đặt ra là cần sửa đổi Thông tư số 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính để đưa ra cách hạch toán thống nhất, phù hợp.

### 3) Về chi phí

Chế độ kế toán hiện nay phân loại tài khoản chi phí chưa thống nhất. Cụ thể là chi phí vừa phân loại theo nguồn, vừa phân loại theo hoạt động. Hệ thống tài khoản hiện nay có 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, một số nội dung quan trọng cũng chưa được hướng dẫn trong Thông tư 107/2017/TT-BTC như: việc hạch toán dự phòng, hoạt động mang tính chất sản xuất kinh doanh, dịch vụ ở cơ quan nhà nước, việc xử lý các nguồn thu được để lại, hướng dẫn hoàn thuế thu nhập cá nhân,...

## 3. Kết luận và hướng tháo gỡ những khó khăn

Trên cơ sở một vài vướng mắc nêu trên, cùng với những ý kiến đóng góp từ các đơn vị hành chính sự nghiệp, Bộ Tài chính và các đơn vị có thẩm quyền

cũng đã vào cuộc và bước đầu có những biện pháp nhằm tháo gỡ. Cụ thể là từ năm 2021, Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định số 1676/QĐ-BTC công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 1 và Quyết định số 1366/QĐ-BTC công bố 6 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 2, để làm cơ sở xây dựng chế độ kế toán tương ứng. Sau khi chuẩn mực kế toán được ban hành, có nhiều nội dung mà các cơ quan quản lý, đơn vị mong muốn Bộ Tài chính hướng dẫn sửa đổi các chế độ kế toán nhằm đảm bảo phù hợp với chuẩn mực kế toán đã ban hành, hướng đến hội nhập quốc tế, làm tốt hơn công tác quản lý tài chính công trong khu vực nhà nước.

Như vậy, để phù hợp với tình hình thực tế cũng như chuẩn hóa dần theo Chuẩn mực kế toán công, chế độ kế toán Hành chính, sự nghiệp cũng cần phải được chỉnh sửa, bổ sung để đáp ứng được với tình hình hiện nay của Việt Nam nói riêng và thông lệ tốt của thế giới nói chung. Để có thể thực hiện được cần có trình tự thực hiện như sau:

1) Cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cần nghiên cứu thực trạng, trên cơ sở những tồn tại cần sửa đổi bổ sung cơ chế hoạt động, chế độ kế toán phù hợp với điều kiện hoàn cảnh đất nước. Vì vậy, cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cần có nguồn lực đủ trình độ, chuyên môn cao để có thể biên dịch tài liệu và nghiên cứu chuẩn mực;

2) Cần có văn bản hướng dẫn chi tiết cụ thể và có lộ trình triển khai áp dụng chuẩn mực trong lĩnh vực công.

3) Cơ quan Nhà nước cần phối hợp với các đơn vị hành chính sự nghiệp trong quá trình xây dựng Chuẩn mực và chế độ kế toán công./.

## Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính (2017), Thông tư 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp.

Bộ Tài chính (2021), Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 Quyết định công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 1

Bộ Tài chính (2022), Quyết định số 1366/QĐ-BTC ngày 06/07/2022 Quyết định công bố 6 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 2

Trần Thị Lua, Nguyễn Thị Hải (2022), Một số vướng mắc và định hướng sửa khi thực hiện Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC, Tạp chí Tài chính – Quản trị kinh doanh.

Trần Thị Thu Hương (2023), Một số vấn đề đặt ra khi thực hiện chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp, Tạp chí Tài chính online.