

ĐÁNH GIÁ SỰ THAY ĐỔI CỦA CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Nguyễn Thế Khang¹

Vương Quang Thịnh¹

Hoàng Thị Kiều Nguyệt Nga¹

Nguyễn Xuân Tùng¹

TÓM TẮT

Qua một năm thực hiện chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, nhóm tác giả thực hiện bài viết phân tích những điểm khác biệt giữa chế độ kế toán cũ và mới, một số điểm cần hoàn thiện về hệ thống tài khoản và phương pháp hạch toán tài khoản mới, dưới góc nhìn của người đang trực tiếp giảng dạy và thực hiện công tác kế toán, nhằm hỗ trợ cho công tác nghiên cứu, giảng dạy và thực hiện chế độ kế toán trong các đơn vị hành chính sự nghiệp được dễ dàng và thuận lợi hơn. Đồng thời, có những khuyến nghị mang tính định hướng ở góc độ mong muốn chuẩn mực kế toán hành chính sự nghiệp của Việt Nam tiệm cận với chuẩn mực kế toán công quốc tế trong xu hướng hội nhập hiện nay.

Từ khóa: Kế toán hành chính sự nghiệp, thông tư 107

1. Những bất cập cần sự thay đổi

Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp được ban hành kèm theo Quyết định số 19/2006/QĐ- BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (QĐ 19), sau đó đã được sửa đổi, bổ sung một số nội dung bằng Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010 (TT 185), được áp dụng chung cho tất cả các đơn vị hành chính sự nghiệp, bước đầu phát huy hiệu quả trong việc tương thích và đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế tài chính, từ “thu đủ chi đủ” sang “có thu”, được phép tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh, từ nhận kinh phí cấp phát bằng hạn mức sang bằng dự toán... của các đơn vị trong hệ thống hành chính sự nghiệp. Bên cạnh đó, Bộ Tài chính đã ban hành thêm một số chế độ kế toán riêng áp dụng cho một số đơn vị có đặc thù hoạt động như Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế; Dự trữ Nhà nước; các đơn vị thuộc Bộ Tài chính... Tuy nhiên, qua hơn 10 năm thực hiện,

đã có những bất cập vì những thay đổi trong phương thức hoạt động tài chính của các đơn vị hành chính sự nghiệp, cụ thể như:

- QĐ 19 và TT 185 chưa đề cập đến việc hướng dẫn cụ thể về phương pháp kế toán những nghiệp vụ phát sinh mới. Ví dụ như: Kế toán ngân sách nhà nước (NSNN) cấp bù học phí cho các cơ sở đào tạo; kế toán tiếp nhận viện trợ; kế toán kinh phí thực hiện đề tài, dự án thuộc chương trình khoa học và công nghệ trọng điểm cấp nhà nước; kế toán các loại phí, lệ phí theo pháp luật hiện hành.

- Năm 2015, Chính phủ ban hành Nghị định số 16/2015/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập [1] với nhiều nội dung thay đổi trong cơ chế tài chính. Bên cạnh đó, Chính phủ cũng đã và đang ban hành các nghị định để cụ thể hóa cơ chế tài chính theo từng lĩnh vực. Theo đó, chế độ kế toán hiện hành thể hiện rõ những

¹Trường Đại học Đồng Nai
Email: khangnt@dnpu.edu.vn

bất cập, chưa theo kịp với những cải mở về mặt tự chủ tài chính, nhất là đối với đơn vị sự nghiệp có thu.

- Chế độ kế toán theo QĐ 19 cũng không còn phù hợp với các quy định của các luật được ban hành vào năm 2015. Các mẫu biểu báo cáo đều không khớp với Luật Kế toán năm 2015 hay Luật Ngân sách năm 2015 [2]. Cụ thể như theo quy định của Luật Kế toán, các đơn vị hành chính sự nghiệp phải lập các báo cáo tài chính và sử dụng báo cáo này để tổng hợp và thuyết minh về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và lưu chuyển tiền tệ của đơn vị kế toán. Bên cạnh đó, theo Luật Kế toán thì các đơn vị kế toán lập báo cáo tài chính còn có vai trò trong việc cung cấp thông tin cho kho bạc nhà nước để lập báo cáo tài chính nhà nước.

- Xu thế hội nhập, đòi hỏi hệ thống kế toán công của Việt Nam phải ngày càng được hoàn thiện, tiệm cận với chuẩn mực kế toán công quốc tế, đặc biệt là việc áp dụng nguyên tắc dồn tích trong hạch toán kế toán trong chế độ kế toán hành chính sự nghiệp của Việt Nam chưa triệt để, dẫn đến việc phản ánh doanh thu, thu nhập và chi phí chưa phù hợp với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Do vậy, sự thay đổi cho phù hợp và một tất yếu.

2. Những thay đổi trong chế độ kế toán hành chính sự nghiệp hiện nay

Kế thừa những ưu điểm, khắc phục tồn tại, hạn chế, ngày 10/10/2017 Bộ Tài chính ban hành Thông tư 107/2017/TT-BTC (TT 107) [3] hướng dẫn chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, thay thế chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp ban hành theo QĐ 19 và TT 185. Thông tư này hướng dẫn

kế toán áp dụng cho cơ quan nhà nước; đơn vị sự nghiệp công lập, trừ các đơn vị sự nghiệp công lập tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư được vận dụng cơ chế tài chính như doanh nghiệp, áp dụng chế độ kế toán doanh nghiệp khi đáp ứng đủ các điều kiện theo quy định hiện hành.

Theo đó, TT 107 chi tiết hơn một số Tài khoản, bổ sung nhiều Tài khoản mới, phương pháp hạch toán, nhằm phản ánh đầy đủ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh mà các quy định trước đó chưa đề cập đến đồng thời bổ sung một số loại sổ sách, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán tại đơn vị kế toán. Những sự thay đổi cụ thể như sau:

Về chứng từ kế toán:

- Theo QĐ 19 và TT 185: Chứng từ kế toán áp dụng cho các đơn vị hành chính sự nghiệp phải sử dụng thống nhất mẫu theo quy định. Trường hợp các đơn vị có các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đặc thù chưa có mẫu chứng từ quy định tại danh mục mẫu chứng từ thì áp dụng mẫu chứng từ quy định tại chế độ kế toán riêng trong các văn bản pháp luật khác, không được tự thiết kế và sử dụng mẫu chứng từ khi chưa được Bộ Tài chính chấp thuận.

- Theo TT 107: Việc sử dụng chứng từ kế toán được thực hiện linh hoạt hơn. Trong đó, chứng từ kế toán được phân loại và quy định cụ thể thành hai loại là chứng từ thuộc loại bắt buộc và chứng từ được tự thiết kế. 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 4 loại sau: 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 4 loại 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 bảy nội dung quy định tại Điều 16 Luật Kế toán. Quy định này cũng tương tự như quy định trong chế độ kế toán doanh nghiệp theo thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của bộ Tài chính (TT 200) [4].

Về hệ thống tài khoản:

- Theo QĐ 19 và TT 185: Hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho các đơn vị hành chính sự nghiệp bao gồm 7 loại: Từ loại 1 đến loại 6 là các tài khoản trong bảng, loại 0 là các tài khoản ngoài bảng. Các tài khoản trong bảng được phân loại và chia thành các nhóm: tiền và vật tư; tài sản cố định (TSCĐ); thanh toán; nguồn kinh phí: nguồn vốn kinh doanh, các quỹ, nguồn kinh phí hoạt động, kinh phí dự án, kinh phí theo đơn đặt hàng nhà nước...; các khoản thu và các khoản chi.

- Theo TT 107: Hệ thống tài khoản 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 và bổ sung các nhóm tài khoản mới như doanh thu, chi phí, thu nhập khác, chi phí khác, xác định kết quả kinh doanh... Các tài khoản có sự tương đồng với hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp theo TT 200, giúp cho việc dạy, học và vận dụng được thuận tiện, dễ nhớ. 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. Trong đó bỏ một số tài khoản như TK 005: Dụng cụ lâu bền đang sử dụng, sửa đổi và bổ sung một số mới như TK 006: Dự toán vay nợ nước ngoài, TK 012: Lệnh chi tiền thực chi, TK 013: Lệnh chi tiền tạm ứng. 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.

Theo thông tư 107, số thu hoạt động do NSNN cấp được phản ánh trên tài khoản (TK) 511 – Thu hoạt động do NSNN cấp, TK 337 – Tạm thu (trong trường hợp tạm ứng kinh phí hoạt động từ dự toán ngân sách cấp) và các khoản chi hoạt động từ nguồn ngân sách phản ánh trên TK 611 – Chi phí hoạt động. Khác với quyết định 19/2006/QĐ – BTC trước đây phản ánh trên TK 461 – Nguồn kinh phí hoạt động và TK 661 – Chi hoạt động.

Về Tài khoản chi tiết, QĐ 19, TK 461 và TK 661 được chi tiết thành ba

tài khoản cấp 2 phản ánh nguồn và chi của năm trước, năm nay và năm sau. Tuy nhiên tại thông tư 107, TK 511 và TK 611 không chi tiết ra như vậy mà việc phản ánh số dự toán chi hoạt động được cấp có thẩm quyền giao và việc rút dự toán chi hoạt động ra sử dụng được theo dõi ở TK ngoài bảng 008 –

Dự toán chi hoạt động và chỉ chi tiết theo năm trước và năm nay (không có năm sau), phù hợp với Luật Ngân sách nhà nước 2015.

Về số hiệu và tên gọi các tài khoản có một số bổ sung và thay đổi như trong bảng 1.

Bảng 1: Một số bổ sung và thay đổi số hiệu và tên gọi các tài khoản

Theo QĐ 19 và TT 185	Theo TT 107
3111: Phải thu của khách hàng	131: Phải thu khách hàng
3113: Thuế GTGT được khấu trừ	133: Thuế GTGT được khấu trừ
312: Tạm ứng	141: Tạm ứng
214: Hao mòn TSCĐ	214: Khấu hao và hao mòn TSCĐ
336: Tạm ứng kinh phí	336: Phải trả nội bộ
342: Thanh toán nội bộ	136: Phải thu nội bộ
421: Chênh lệch thu, chi chưa xử lý	421: Thặng dư (thâm hụt) lũy kế
461: Nguồn kinh phí hoạt động	
511: Các khoản thu	511: Thu hoạt động do NSNN cấp
661: Chi hoạt động	611: Chi phí hoạt động
337: Kinh phí đã quyết toán chuyển năm sau	337: Tạm thu
521: Thu chưa qua ngân sách (phí lệ phí, tiền, hàng viện trợ)	512: Thu viện trợ, vay nợ nước ngoài
642: Chi phí quản lý chung	642: Chi phí quản lý các hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ

Thông tư 107 bổ sung một số tài khoản như: Tài khoản 137: Tạm chi; 138: Phải thu khác; 154: Chi phí sản xuất kinh doanh, dịch vụ dở dang; 156: Hàng hóa; 242: Chi phí trả trước; 248: Đặt cọc, ký quỹ, ký cược; 338: Phải trả khác; 348: Nhận đặt cọc, ký quỹ, ký cược; 353: Các quỹ đặc thù; 366: Các khoản nhận trước chưa ghi thu; 468: Nguồn cải cách tiền lương; 514: Thu phí được khấu trừ, để lại; 515: Doanh thu tài chính; 612: Chi phí từ nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài; 614: Chi phí hoạt động thu phí; 615: Chi phí tài chính; 632: Giá vốn hàng bán; 652: Chi phí chưa xác định đối tượng chịu chi phí; 711: Thu nhập khác; 811: Chi phí khác; 821: Chi phí thuế thu nhập doanh

nghiệp; 911: Xác định kết quả; 012: Lệnh chi tiền thực chi; 013: Lệnh chi tiền tạm ứng; 014: Phí được khấu trừ, để lại; 018: Thu hoạt động khác được để lại.

Hệ thống tài khoản mới theo TT 107 có nét rất tương đồng với hệ thống tài khoản doanh nghiệp theo TT 200, rất dễ dàng cho việc tự nghiên cứu, tự học tập của sinh viên và người hành nghề kế toán.

Hệ thống tài khoản theo TT 107 thể hiện những điểm mới nổi bật:

- Coi nguồn NSNN cấp không chỉ là nguồn kinh phí hoạt động mà còn là một nguồn thu trong cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị. Theo QĐ 19, nguồn tài chính này chỉ được thể hiện ở loại 4 “Nguồn kinh phí”, trong khi đang có

các tài khoản loại 5 phản ánh các khoản thu. TT 107 đồng nhất khoản thu từ NSNN với các khoản thu viện trợ, phí, lệ phí để lại, sản xuất kinh doanh... giúp kế toán đơn vị dự toán mở thêm tầm nhìn mới: kế toán tài chính.

- Tài khoản 337 “Tạm thu” khắc phục tình trạng hoàn toàn không có phương tiện hạch toán theo dõi về số tạm ứng dự toán của quá trình Kho bạc kiểm soát chi.

- Kế toán tồn kho vật liệu, dụng cụ nguồn ngân sách cấp cuối năm, trước đây phải xử lý quyết toán chi dù chưa xuất kho và vì thế phải mở thêm chi tiết, để sang năm sau hoặc nhiều năm sau nếu có xuất kho, tránh quyết toán chi trùng. Việc này làm mất nhiều công sức để kế toán chi tiết kho. TT107 mở

tài khoản 366 “Các khoản nhận trước chưa ghi thu” thay thế cho tài khoản 337 “Kinh phí đã quyết toán chuyên năm sau”, đã khắc phục tình trạng trên. Mặt khác, bằng phương pháp hạch toán kết chuyển từ tài khoản 366 vào tài khoản 511 tương ứng giá trị xuất kho, cho phép thẳng bằng thực thu với thực chi, làm giảm trách nhiệm giải trình không cần thiết cho cái gọi là kinh phí còn thừa, chưa sử dụng vào cuối năm.

- Tài khoản 421 từ chức năng phản ánh chênh lệch thu chi trên cơ sở sổ tiết kiệm, nay với cái tên mới: “Thặng dư (thâm hụt) lũy kế”, cho thấy một bước dài của quá trình công nhận thành quả tài chính đơn vị sự nghiệp công trong cơ chế thị trường.

Bảng 2: Một số ví dụ so sánh về cách hạch toán theo QĐ 19 và TT 107

STT	Nội dung nghiệp vụ	Theo QĐ 19 và TT 185	Theo TT 107
1	Trường hợp rút tạm ứng dự toán chi hoạt động về quỹ tiền mặt	Nợ TK 111 – Tiền mặt Có TK 461 – Nguồn KP hoạt động Đồng thời, Có TK 008 – Dự toán chi HĐ	Nợ TK 111 – Tiền mặt Có TK 337 – Tạm thu Đồng thời, Có TK 008 – Dự toán chi HĐ
2	Chi hoạt động bằng tiền mặt	Nợ TK 661 – Chi hoạt động Có TK 111 – Tiền mặt	Nợ TK 611 – Chi phí hoạt động Có TK 111 – Tiền mặt Đồng thời, ghi; Nợ TK 337 – Tạm thu Có TK 511 – Thu HĐ do NSNN cấp
3	Rút dự toán mua nguyên liệu, vật liệu bằng nguồn NSNN	Nợ TK 152 – Nguyên liệu vật liệu Có TK 461 – Nguồn kinh phí HĐ	Nợ TK 152 – Nguyên liệu vật liệu Có TK 366 – Các khoản nhận trước chưa ghi thu Đồng thời, Có TK 008 – Dự toán chi hoạt động Cuối năm, kế toán tính toán kết chuyển từ TK các khoản nhận trước chưa ghi thu sang TK doanh thu tương ứng với số nguyên vật liệu hình thành từ nguồn NSNN cấp đã xuất ra sử dụng trong năm, ghi: Nợ TK 366 – Các khoản nhận trước chưa ghi thu Có TK 511 – Thu HĐ do NSNN cấp

Về sổ sách kế toán:

Theo TT 107, các mẫu sổ chi tiết bổ sung mẫu sổ chi tiết theo dõi số liệu quyết toán bao gồm 6 mẫu từ S101-H đến S106-H gồm: Sổ theo dõi dự toán từ nguồn ngân sách nhà nước trong nước, sổ theo dõi nguồn viện trợ, sổ theo dõi nguồn vay nợ nước ngoài, sổ theo dõi kinh phí ngân sách nhà nước cấp bằng Lệnh chi tiền, sổ theo dõi nguồn phí được khấu trừ để lại và sổ theo dõi nguồn thu hoạt động khác được để lại.

Về hệ thống báo cáo:

Theo TT 107, ngoài báo cáo quyết toán, còn bổ sung báo cáo tài chính (BCTC). Các mẫu biểu báo cáo quyết toán cũng được sửa đổi, bổ sung. Danh mục báo cáo quyết toán từ 10 biểu nay còn 5 biểu, phù hợp tiến trình cải cách thủ tục hành chính, thể hiện nhiều hơn quyền tự chủ của đơn vị dự toán.

Ngoài ra, để phù hợp với cơ chế tự chủ theo Nghị định 16/2015/NĐ-CP, hệ thống báo cáo theo cũng được bổ sung các danh mục báo cáo tài chính bao gồm: Báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và thuyết minh báo cáo tài chính.

Về kỳ hạn lập các báo cáo:

- Theo QĐ 19 và TT 185: Việc lập các báo cáo quyết toán được quy định như sau: Báo cáo quyết toán của các đơn vị hành chính sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước được lập vào cuối kỳ kế toán quý, năm. Báo cáo quyết toán của các đơn vị, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách được lập vào cuối kỳ kế toán năm; các đơn vị kế toán khi bị chia, tách, sáp

nhập, chấm dứt hoạt động phải lập báo cáo quyết toán tại thời điểm quyết định chia, tách, sáp nhập, chấm dứt hoạt động phải lập báo cáo quyết toán tại thời điểm quyết định chia, tách, sáp nhập, chấm dứt hoạt động.

- Theo TT 107: Việc quy định về kỳ hạn lập báo cáo được chia thành 2 loại: Kỳ hạn lập báo cáo tài chính và kỳ hạn lập báo cáo quyết toán.

+ Đối với báo cáo tài chính: Kỳ hạn lập báo cáo vào cuối kỳ kế toán năm (thời điểm 31/12) theo quy định của Luật Kế toán (2015). Ngoài ra, báo cáo tài chính năm của đơn vị hành chính, sự nghiệp phải được nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền hoặc đơn vị cấp trên trong thời hạn 90 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm theo quy định của pháp luật.

+ Đối với báo cáo quyết toán, có 2 loại: Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước và báo cáo quyết toán nguồn khác. Báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước được lập báo cáo theo kỳ kế toán năm. Số liệu lập báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước hằng năm là số liệu thu, chi của năm ngân sách, tính đến hết thời gian chính lý quyết toán ngân sách nhà nước (ngày 31/1 năm sau) theo quy định của pháp luật về ngân sách nhà nước. Báo cáo quyết toán kinh phí nguồn khác được lập báo cáo quyết toán năm. Đơn vị phải lập báo cáo quyết toán khi kết thúc kỳ kế toán năm (sau ngày 31/12). Trường hợp pháp luật có quy định lập báo cáo theo kỳ kế toán khác thì ngoài báo cáo quyết toán năm đơn vị phải lập cả báo cáo theo kỳ kế toán đó.

Ghi nhận nguồn vốn: Chế độ kế toán cũ quy định số thu được ghi tăng tăng nguồn vốn. Tuy nhiên, quy định mới tương đồng với chuẩn mực kế toán công quốc tế là phải bù trừ giữa thu và chi, số chênh lệch mới được ghi tăng nguồn vốn.

Thặng dư, thâm hụt: Đã có sự đổi mới quan trọng trong quy định ghi nhận thu – chi ngân sách của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp Việt Nam, chế độ kế toán hướng dẫn có tính thặng dư thâm hụt của các hoạt động hành chính, sự nghiệp; hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ; hoạt động tài chính và hoạt động khác, gắn sát với chuẩn mực kế toán công quốc tế về tính thặng dư thâm hụt trong hoạt động thông thường, hoạt động bất thường.

Hàng tồn kho: Thông tư số 107/2017/TT-BTC quy định gần giống như chuẩn mực công quốc tế là giá trị hàng tồn kho chỉ được ghi nhận vào chi phí trong kỳ cho phù hợp với doanh thu được ghi nhận. Khác với chế độ kế toán theo QĐ 19 và TT 185 là giá trị nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ đã mua chưa sử dụng hết cũng được tính hết vào chi phí trong kỳ và được quyết toán tại thời điểm cuối năm tài chính.

Về xây dựng cơ bản dở dang: Tương đồng với chuẩn mực kế toán công quốc tế, TT 107 quy định chi phí được công nhận là chi phí trong kỳ cho phù hợp với khối lượng công việc hoàn thành. So với quy định trước đây, cuối năm giá trị xây dựng cơ bản dở dang được tính vào chi phí và quyết toán ngay trong kỳ.

Về tài sản cố định: TT 107 yêu cầu hạch toán khấu hao tài sản cố định hằng năm tính vào chi phí trong kỳ. Khác với

quy định cũ, khi mua sắm tài sản thì ghi nhận toàn bộ giá trị tài sản vào chi phí trong kỳ, hạch toán hao mòn TSCĐ hằng năm ghi giảm nguồn hình thành tài sản.

Về xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái: Chế độ kế toán mới quy định xử lý chênh lệch tỷ giá được ghi nhận là khoản thu hoặc chi phí trong kỳ phát sinh. Đối với quy định cũ của kế toán là ghi tăng chi hoặc giảm chi trong kỳ.

3. Một số đánh giá tích cực về sự thay đổi theo TT 107

Thứ nhất, các đơn vị sự nghiệp sẽ phải lập báo cáo tình hình tài chính tạo bước đầu để tiến tới hợp nhất BCTC của các bộ, ban, ngành và của kế toán nhà nước. Cụ thể, đã có báo cáo tình hình tài chính thể hiện tài sản (chia thành tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn), nợ phải trả và tài sản thuần (vốn chủ sở hữu); báo cáo kết quả hoạt động thể hiện doanh thu - chi phí của các đơn vị sự nghiệp có thu và đã thể hiện được khoản mục thặng dư hoặc thâm hụt từ các hoạt động của đơn vị; báo cáo lưu chuyển tiền tệ báo cáo luồng tiền trong kỳ được phân loại theo các luồng tiền chính (hoạt động thông thường đúng mục đích của đơn vị công), hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Việc lập BCTC hợp nhất ở các đơn vị hành chính sự nghiệp, chính quyền các cấp và Chính phủ sẽ sớm được thực hiện khi ban hành quy định, hướng dẫn và phương pháp lập và trình bày BCTC hợp nhất trong lĩnh vực công, góp phần làm cho kế toán công ngày càng trở thành công cụ hữu hiệu trong quản lý tài sản, ngân sách quốc gia.

Thứ hai, việc áp dụng cơ sở kế toán dồn tích có điều chỉnh như quy định cũ gây trở ngại cho tổ chức hạch toán kế toán, cung cấp thông tin; mặt khác làm khó cho xây dựng chế độ, chính sách và khó cho việc áp dụng công nghệ thông tin trong hạch toán kế toán. Sự thay đổi hạch toán áp dụng cơ sở dồn tích trong đơn vị sự nghiệp đã phần nào cải thiện chất lượng thông tin, thích hợp cho việc ra quyết định. Xét ở phạm vi tổng thể khu vực công, kế toán dồn tích mang lại thông tin tổng quát hơn, từ đó tạo cơ sở để tăng cường quản lý tài sản, quản lý công nợ và đánh giá khả năng thanh toán của đơn vị, phù hợp với thông lệ kế toán công quốc tế.

Thứ ba, đổi mới trong ghi nhận thu - chi ngân sách tạo ra thặng dư thâm hụt của các hoạt động, từ đó cung cấp thông tin giúp cho nhà quản lý đưa ra quyết định phù hợp nhất với tình hình hiện tại. Theo quy định trước đây, việc đánh giá một đơn vị công dựa vào thông tin kế toán là rất khó, nhưng với sự thay đổi này có thể nâng cao hiệu quả hoạt động kế toán quản trị trong lĩnh vực công tại Việt Nam.

4. Khuyến nghị định hướng hoàn thiện

Hiện nay, kế toán hành chính sự nghiệp đã có những bước tiến phù hợp với thông lệ quốc tế, tuy nhiên cũng nên tiếp tục đổi mới những vấn đề còn chưa tương đồng cần chỉnh sửa để có thể sát với chuẩn mực kế toán công quốc tế, cụ thể:

Thứ nhất, đã có những thay đổi trong hạch toán tài sản như chi phí khấu hao tài sản là tính vào chi phí trong kỳ, ghi nhận tài sản đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu. Tuy nhiên, để có thể

tiến sát với chuẩn mực kế toán công quốc tế, cần nghiên cứu và xây dựng cách tiếp cận nhận thức về kế toán công để đưa ra các khái niệm cơ bản, nguyên tắc kế toán áp dụng có cơ sở. Chẳng hạn đối với TSCĐ, cần ban hành quy định về phạm vi, khái niệm và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ cho phù hợp với quốc tế như kế toán hành chính sự nghiệp chỉ mới quy định tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình, vô hình, hướng dẫn hạch toán tăng, giảm, hao mòn, sửa chữa tài sản nhưng chưa có quy định hướng dẫn liên quan đến ghi nhận thiết bị quân sự, tài sản là di sản, bất động sản đầu tư...

Thứ hai, dựa trên sự đổi mới của thông tư, việc lập BCTC hợp nhất trong đơn vị sự nghiệp là bước tiếp theo có thể thực hiện, tạo tiền đề để triển khai BCTC Nhà nước của Chính phủ, nhằm nâng cao chất lượng, thông tin BCTC khu vực công.

Trong xu thế hội nhập, các quốc gia lập BCTC hợp nhất theo khuôn mẫu thống nhất của chuẩn mực kế toán công quốc tế phản ánh tình hình tài chính, kết quả hoạt động, thặng dư thâm hụt cho từng năm để có thể so sánh trên phạm vi toàn cầu theo một tiêu chí chung nhất, tạo điều kiện thuận lợi trong hoạt động kinh tế đầu tư đa quốc gia. Vì vậy, cần có quy chế quản lý tập trung thu chi, hạch toán kế toán ngoài NSNN, riêng các quỹ sử dụng NSNN cần sớm ban hành chế độ kế toán thống nhất, phương pháp và nguyên tắc kế toán xây dựng chung cho toàn bộ khu vực công.

Thứ ba, cần có chuẩn mực kế toán để đưa ra các nguyên tắc cơ bản, các khái niệm áp dụng cho kế toán một cách thống nhất, việc ban hành chuẩn mực kế

toán công Việt Nam theo quốc tế cần sớm được thực hiện, vì đây là xu hướng tất yếu trong kế toán quốc tế. Tuy nhiên, việc xây dựng chuẩn mực theo quốc tế ngoài việc xem xét đến sự khác biệt trong quản lý tài chính công và hệ thống kế toán công để xây dựng cho phù hợp, còn phải tính đến điều kiện về nguồn nhân lực, điều kiện về kinh tế để triển khai xây dựng và ban hành.

Để thực hiện chức năng, nhiệm vụ hạch toán kế toán trong một đơn vị sự nghiệp cần có một bộ máy kế toán hợp lý. Bộ máy này được xây dựng trên cơ sở định hình được khối lượng công tác kế toán và tổ chức hệ thống thông tin kế toán đạt chất lượng. Thông thường căn cứ vào quy mô, địa bàn hoạt động, cơ sở hạ tầng, trình độ quản lý cũng như trình độ chuyên môn nghiệp vụ của bộ máy kế toán, các đơn vị hành chính sự nghiệp có thể lựa chọn một trong ba mô hình sau: mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung; mô hình tổ chức bộ máy kế toán phân tán; mô hình tổ chức bộ máy kế toán vừa tập trung vừa phân tán. Sau khi lựa chọn được mô hình phù hợp, các đơn vị hành chính sự nghiệp tiến hành phân công công việc phù hợp với khả năng trình độ, năng lực của cán bộ...

Ngoài ra, quá trình thực hiện và giảng dạy chế độ kế toán theo TT 107 gần một năm qua có thể đề xuất một số điểm để hoàn thiện hơn về phương pháp hạch toán như sau:

- Bổ sung hạch toán đồng thời: Có TK 014 khi kết chuyển số tiết kiệm chi từ hoạt động thu phí vào cuối năm: Nợ TK 3373/ Có TK 514.

- Bổ sung hạch toán đồng thời: Nợ TK 3371 (3372, 3373)/ Có TK 511 (512, 514) khi thanh toán tạm ứng chi hoạt động: Nợ TK 611 (612, 614)/ Có TK 141.

- Bổ sung hạch toán đồng thời: Nợ TK 3371 (3372, 3373)/ Có TK 3661 (3662, 3663) khi thanh toán tạm ứng nhập kho vật liệu, dụng cụ hoặc mua sắm TSCĐ về dùng ngay: Nợ TK 152 (153, 211) / Có TK 141.

- Thay toàn bộ “Trích khấu hao TSCĐ” mua hoặc đầu tư từ nguồn phí được khấu trừ, để lại bằng “Tính hao mòn TSCĐ” cho phù hợp với Thông tư 45/2018/TT-BTC ngày 07/5/2018, phù hợp phương pháp hạch toán, và phù hợp kỳ tính toán.

- Bổ sung hướng dẫn hạch toán phản ánh giá trị còn lại của TSCĐ kinh doanh khi thanh lý: Nợ TK 811 (giá trị còn lại), Nợ TK 214 (giá trị hao mòn)/ Có TK 211 (nguyên giá).

- Cần thống nhất chi phí thu mua giữa vật liệu với dụng cụ khi hạch toán giá thực tế nhập kho, hoặc cùng đưa vào giá nhập kho hoặc cùng đưa vào chi phí (theo như QĐ 19 thì cùng đưa vào chi phí).

Để có thể thực hiện thành công, Việt Nam nên làm tuần tự các bước: nghiên cứu thực trạng và sửa đổi bổ sung cơ chế hoạt động tài chính công cho phù hợp với chuẩn mực kế toán công quốc tế; cần có nguồn lực đủ trình độ, chuyên môn cao để có thể biên dịch tài liệu và nghiên cứu chuẩn mực; nghiên cứu xây dựng chuẩn mực kế toán công cho Việt Nam phù hợp với điều kiện hoàn cảnh đất nước; triển khai áp dụng chuẩn mực trong lĩnh vực công.

Hiện nay, có rất nhiều quốc gia trên thế giới kể cả những nước phát triển và những nước đang phát triển triển khai và áp dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế đạt kết quả hữu ích, Việt Nam có thể tham khảo kinh nghiệm của các quốc gia trên thế giới để thực hiện.

Bên cạnh đó, với những đổi mới trong quy định của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp gắn sát với chuẩn mực kế toán công quốc tế, để chuẩn bị cho lộ trình ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam, có thể nghiên cứu và sớm ban hành trước các chuẩn mực có thể thực hiện: Chuẩn mực số 1 - Chuẩn mực BCTC; Chuẩn mực số 2 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Chuẩn mực số 3 -

Thặng dư hay thâm hụt thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và những thay đổi trong chính sách kế toán; Chuẩn mực số 12 - Hàng tồn kho; Chuẩn mực số 17 - Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Việc xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam là công việc rất cần thiết để thực hiện, đòi hỏi phải có thời gian và lộ trình để hoàn thiện cho phù hợp với nền kinh tế của quốc gia. Thông tư số 107/2017/TT-BTC có hiệu lực từ ngày 01/01/2018 cho thấy đây là nền tảng bước đầu trong việc xây dựng hệ thống kế toán công Việt Nam trên cơ sở chuẩn mực kế toán công quốc tế ngày càng trở thành hiện thực.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Chính phủ (2015), *Nghị định số 16/2015/NĐ-CP về quy định cơ chế tự chủ của DVSN công lập*
2. Quốc hội (2015), *Luật Kế toán số 88/2015/QH13, Luật Ngân sách nhà nước số 83/2015/QH13*
3. Bộ Tài chính (2017), *Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp*
4. Bộ Tài chính (2014), *Thông tư 200/2014/TT-BTC - Hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp*

EVALUATING THE CHANGE OF PUBLIC ACCOUNTING SYSTEM IN VIETNAM

ABSTRACT

After one year implementing the governmental accounting system issued in accordance with Circular No. 107/2017 / TT-BTC dated 10/10/2017 of the Minister of Finance, the authors wish to analyze the differences between the old and new accounting system; some points need to be improved of the account system and new accounting method, in the view of lecturers of accounting and practitioner, to support the research, teaching and implementation of new accounting system more easily and conveniently. Besides, there are some recommended orientations in the context of the desire for Vietnamese governmental accounting system to approach international governmental accounting standards in the current trend of integration.

Key words: *Governmental Accounting, Circular 107*

(Received: 1/12/2018, Revised: 25/2/2019, Accepted for publication: 19/3/2019)