



NHỮNG THAY ĐỔI TRONG HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TẠI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP

ThS. HOÀNG THÙY DƯƠNG, TS. NGUYỄN ĐÌNH CHIẾN, ThS. NGUYỄN THỊ THANH BÌNH - Đại học Kinh tế (Đại học Huế) *

Ngày 10/10/2017, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp thay thế Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 và Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010. Thông tư số 107/2017/TT-BTC đã đưa ra một loạt thay đổi trong quy định về kế toán, trong đó, những thay đổi về tài khoản và phương pháp hạch toán là phức tạp và có ảnh hưởng lớn đến công tác ghi nhận các nghiệp vụ kế toán của các đơn vị hành chính sự nghiệp... Bài viết phân tích làm rõ những thay đổi đối với các nghiệp vụ này.

Từ khóa: Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, tổ chức hệ thống tài khoản, phương pháp hạch toán

CHANGES IN ACCOUNTING OPERATION OF THE ADMINISTRATIVE AGENCIES

Hoang Thuy Duong M.A, Nguyen Dinh Chien Ph.D, Nguyen Thi Thanh Binh M.A – University of Economics, Hue University

On October 10th, 2017, Ministry of Finance promulgated Circular 107/2017/TT-BTC on administration accounting mechanism replacing Decision 19/2006/QĐ-BTC dated March 30th, 2006 and Circular 185/2010/TT-BTC dated November 15th, 2010. Accordingly, the Circular 107 instructed to apply changes in accounting operation among which the changes in accounts and accounting methods were the most complicated issues and had significant impacts on accounting records of the administrative agencies. This paper prepared to clarify these changes.

Keywords: Administratin accounting regime, organizing account system, accounting method

Ngày nhận bài: 21/11/2018

Ngày hoàn thiện đánh giá và hoàn thiện: 12/12/2018

Ngày duyệt đăng: 19/12/2018

Trong những năm gần đây, pháp luật liên quan đến công tác kế toán tại các đơn vị hành chính, sự nghiệp (HCSN) đã được thay thế, sửa đổi, bổ sung, cụ thể như: Luật Kế toán số 88/2015/QH13; Luật Ngân sách Nhà nước (NSNN) số 83/2015/QH13; Nghị định số 16/2015/NĐ-CP quy định về cơ chế tự chủ tài chính tại các đơn vị sự nghiệp công lập

(SNCL); Thông tư liên tịch số 71/2014/TTLT-BTC-BNV quy định về chế độ tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan nhà nước... Trong khi đó, chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị HCSN được Bộ Tài chính ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC từ năm 2006 đã bộc lộ nhiều hạn chế cần sửa đổi để phù hợp với thực tiễn. Do vậy, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 107/2017/TT-BTC với nhiều quy định mới được điều chỉnh theo hướng đầy đủ, chặt chẽ hơn cho các đơn vị trong quá trình thực hiện công tác kế toán, đáp ứng yêu cầu mới trong công tác tài chính nhà nước hiện nay và tuân thủ thông lệ quốc tế.

Các đối tượng được áp dụng theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC gồm: Cơ quan nhà nước, đơn vị SNCL (trừ đơn vị SNCL tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư), tổ chức, đơn vị khác có hoặc không sử dụng NSNN theo 4 nội dung chính: Hệ thống chứng từ kế toán bắt buộc; Hệ thống tài khoản kế toán; Hệ thống sổ kế toán và Hệ thống báo cáo tài chính, Báo cáo quyết toán. So với chế độ kế toán cũ, Thông tư số 107/2017/TT-BTC đã thay đổi căn bản, toàn diện hệ thống chứng từ, tài khoản, phương pháp hạch toán và hệ thống báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán, chuyển từ kế toán cơ sở tiền mặt sang kế toán cơ sở dồn tích.

Những thay đổi chính trong phương pháp hạch toán

Những thay đổi chủ yếu trong phương pháp hạch toán kế toán tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC gồm:

Đối với nghiệp vụ rút dự toán ngân sách

- Rút tạm ứng dự toán ngân sách: Đây là nội

dung hoàn toàn mới so với quy định cũ. Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn khi rút tạm ứng dự toán ngân sách về quỹ tiền mặt thì đơn vị sẽ ghi tăng tài khoản tiền mặt (TK 111) và ghi tăng tài khoản tạm thu, chi tiết là kinh phí hoạt động bằng tiền (TK 3371). Khi sử dụng tiền tạm ứng này chi cho hoạt động của đơn vị thì mới được ghi tăng thu (TK loại 5). Mục đích của việc sử dụng tài khoản tạm thu làm trung gian là để phân biệt chi tạm ứng với thực chi.

- *Rút thực chi dự toán ngân sách:* Thông tư số 107/2017/TT-BTC đã thay đổi từ cách ghi nhận tăng nguồn kinh phí (TK 461) thành tăng thu ngân sách (TK 511). Xét về bản chất, khi đơn vị rút dự toán để thực chi thì nguồn của đơn vị không tăng lên mà nguồn của đơn vị chỉ tăng lên khi khoản đó là của đơn vị, tức là khoản chênh lệch thu – chi còn lại mà đơn vị được toàn quyền sử dụng nên sự thay đổi này là phù hợp.

- *Rút dự toán ngân sách mua vật tư nhập kho:* Mục đích của vật tư mua về phải nhập kho là để xuất dùng dần, tuy nhiên quy định cũ hướng dẫn ghi tăng nguồn kinh phí tương ứng với giá trị nhập kho và trong năm đó sẽ ghi tăng chi phí tương ứng với giá trị đã mua bất kể thực tế đã xuất ra sử dụng hết hay chưa thông qua nghiệp vụ xuất kho và hóa phí vật tư tồn kho cuối năm. Để đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa thu và chi theo thực tế sử dụng, Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn không ghi tăng nguồn kinh phí mà ghi tăng khoản kinh phí nhận trước chưa ghi thu (TK 366). Căn cứ vào số vật tư đã xuất ra sử dụng trong năm, đơn vị mới kết chuyển từ tài khoản các khoản nhận trước chưa ghi thu (TK 366) sang các tài khoản thu (tài khoản loại 5) tương ứng.

- *Rút dự toán ngân sách mua tài sản cố định:* Tài sản cố định là loại tài sản có thời gian sử dụng dài với giá trị lớn nên giá trị cần được tính hao mòn dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Vì vậy, khi hạch toán theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC việc ghi nhận toàn bộ nguyên giá của tài sản cố định vào chi phí ngay khi đưa vào sử dụng là chưa phù hợp. Vì vậy, Thông tư số 107/2017/TT-BTC sửa đổi, quy định lại là không ghi tăng chi phí và nguồn kinh phí đã hình thành tài sản cố định mà chỉ ghi tăng khoản kinh phí nhận trước chưa ghi thu (TK 366) đối ứng với tài sản cố định (TK 211). Chỉ khi tính hao mòn thì kế toán mới ghi tăng chi phí (TK loại 6) và cuối năm kết chuyển số hao mòn đã tính để ghi giảm kinh phí nhận trước chưa ghi thu (TK 366) vào tài khoản thu tương ứng (Tài khoản loại 5).

Đối với nghiệp vụ ghi tăng các khoản thu (tài khoản loại 5)

Trên thực tế, không phải khoản thu nào đơn vị cũng được giữ lại 100% để chi tại đơn vị mà có trường hợp đơn vị phải nộp một phần vào ngân sách hoặc nộp lên cấp trên. Trong khi đó, chế độ cũ hướng dẫn tất cả các khoản thu của đơn vị đều ghi tăng thu (TK 511), điều này là chưa phù hợp. Để phản ánh một cách chính xác khoản thực thu của đơn vị, Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn ghi nhận vào tài khoản tạm thu (TK 337) trước. Khi đơn vị sử dụng tiền từ các khoản thu này để chi tiêu tại đơn vị thì mới kết chuyển từ tài khoản tạm thu sang tài khoản thu tương ứng. Số phải nộp sẽ không được ghi tăng thu mà kết chuyển từ tài khoản tạm thu (TK 337) sang tài khoản phải nộp, phải trả.

Thông tư số 107/2017/TT-BTC đã kế thừa những ưu điểm, khắc phục tồn tại, hạn chế của Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC và Thông tư số 185/2010/TT-BTC về quy định hạch toán kế toán tại đơn vị hành chính sự nghiệp. Với những điểm mới quan trọng tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC về phương pháp hạch toán kế toán sẽ giúp cho đơn vị ghi nhận và quản lý tài chính đầy đủ, chặt chẽ hơn. Đây là cơ sở quan trọng để các đơn vị hành chính sự nghiệp ngày càng hoàn thiện công tác kế toán.

Đối với nghiệp vụ trích lập quỹ và sử dụng quỹ

Việc trích lập quỹ của các đơn vị HCSN được quy định các văn bản pháp luật về cơ chế tự chủ do Nhà nước ban hành. Theo đó, đơn vị HCSN được trích lập quỹ từ số tiết kiệm chi hoặc từ chênh lệch thu, chi cuối năm. Tuy nhiên, để đảm bảo các hoạt động của đơn vị và đời sống cho người lao động nên thủ trưởng đơn vị được phép tạm chi trước khoản này. Tuy nhiên, tại Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC lại không có tài khoản tạm chi để phản ánh mà vẫn sử dụng tài khoản chi. Để khắc phục tồn tại này, Thông tư số 107/2017/TT-BTC đã bổ sung thêm TK 137 "Tạm chi" để sử dụng trong năm. Cuối năm, sau khi xác định kết quả hoạt động, thực hiện trích lập quỹ theo quy định, đơn vị sẽ ghi nhận nghiệp vụ bù trừ với khoản đã tạm chi trước đó...

Đối với nghiệp vụ trích và sử dụng nguồn cải cách tiền lương

Trong cơ cấu chi tiêu của đơn vị HCSN, chi cho con người là một khoản chi chiếm tỷ trọng lớn. Bên cạnh đó, Nhà nước thường xuyên thay đổi các chính sách về tiền lương, nhằm hỗ trợ nâng cao thu nhập cho người



lao động như tăng lương cơ sở, bổ sung thêm các khoản phụ cấp... Để đảm bảo các chính sách của Nhà nước được thực hiện đầy đủ, đơn vị HCSN phải thực hiện trích lập nguồn cải cách tiền lương từ nguồn thu, chênh lệch thu, chi theo quy định của Nhà nước (từ 35% - 50%). Như vậy, nguồn cải cách tiền lương là một khoản chính trong cơ cấu nguồn vốn của đơn vị. Tuy nhiên, Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC lại không có tài khoản riêng để phản ánh mà khoản này được ghi chung trong tài khoản nguồn kinh phí (TK 461). Điều này gây khó khăn trong công tác quản lý tài chính của đơn vị cũng như các cơ quan chức năng liên quan khác. Sự ra đời của tài khoản nguồn cải cách tiền lương (TK 468) đã giải quyết được khó khăn trên. Căn cứ vào hướng dẫn hạch toán tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC, cuối năm đơn vị sẽ tổng hợp để ghi nhận biến động tăng, giảm trong năm liên quan đến nguồn cải cách tiền lương và số dư trên TK 468 chính là nguồn cải cách tiền lương còn lại chưa sử dụng hết.

Đối với nghiệp vụ xác định kết quả hoạt động

Xác định kết quả hoạt động là nghiệp vụ thường xuyên và quen thuộc đối với kế toán doanh nghiệp nhưng đối với kế toán HCSN là hoàn toàn mới. Trước đây, cuối năm đơn vị chỉ thực hiện nghiệp vụ chuyển nguồn và chi năm nay sang năm trước, khi quyết toán được duyệt sẽ ghi giảm chi và giảm nguồn tương ứng. Do đó, tình hình tài chính của đơn vị chưa thể hiện cụ thể trong báo cáo. Trong khi đó, nhu cầu quản lý tài chính đầy đủ thì phải xác định được tình hình tài chính của đơn vị trong năm như thế nào. Từ nguyên nhân đó, Thông tư số 107/2017/TT-BTC bắt buộc các đơn vị phải kết chuyển thu và chi phí để xác định kết quả cuối năm của từng nhóm hoạt động trên tài khoản xác định kết quả (TK 911). Đây là căn cứ quan trọng cho việc lập báo cáo tài chính cuối năm. Còn vấn đề chuyển nguồn ngân sách và chi hoạt động để lập báo cáo quyết toán không còn thực hiện ở tài khoản trong bảng mà chuyển sang thực hiện ở các tài khoản ngoài bảng (Tài khoản loại 0).

Đối với các nghiệp vụ liên quan đến hoạt động dịch vụ

Hoạt động dịch vụ tại các đơn vị HCSN trước đây chủ yếu là hoạt động nhỏ lẻ, nhằm tận dụng nguồn nhân lực hoặc cơ sở vật chất hiện có của đơn vị. Tuy nhiên, từ khi Luật Phí và Lệ phí được ban hành đã đưa một số khoản phí, lệ phí ra khỏi danh mục phí và lệ phí như: Học phí, viện phí, phí trông giữ xe... và áp dụng theo cơ chế giá nên các hoạt động này trở thành hoạt động dịch vụ của đơn vị. Theo đó, đối với nhiều đơn vị, đặc biệt là các đơn vị sự nghiệp thuộc lĩnh vực giáo dục, y tế... sẽ có hoạt động dịch vụ rất phong phú và đa dạng với quy mô lớn. Trong khi đó,

tại Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC chỉ có 2 tài khoản để theo dõi thu (TK 531) và chi (TK 631) cho hoạt động này, điều này không đáp ứng được nhu cầu theo dõi chi tiết và hạch toán mới hiện nay. Vì vậy, Thông tư số 107/2017/TT-BTC đã xóa bỏ tài khoản chi hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) (TK 631) và thay bằng nhiều tài khoản khác để thuận tiện cho việc theo dõi chi tiết riêng từng khoản mục, nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý mới như:

TK 154: Dùng để ghi nhận các chi phí trực tiếp thuộc hoạt động SXKD, DV.

TK 632: Dùng để ghi nhận giá vốn của hàng bán hoặc dịch vụ đã cung cấp.

TK 642: Dùng để ghi nhận các chi phí quản lý thuộc hoạt động SXKD, DV.

TK 821: Dùng để ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

Các đơn vị cần phân loại các khoản mục chi phí thuộc hoạt động sản xuất kinh doanh để ghi nhận vào các tài khoản phù hợp. Ngoài ra, việc ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của đơn vị cũng có sự thay đổi so với trước đây. Thay vì ghi giảm chênh lệch thu, chi thuộc hoạt động SXKD (TK 4212) và ghi tăng thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (TK 3334) như trước đây, Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn khi xác định số thuế TNDN phải nộp thì đơn vị sẽ ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (TK 821) và ghi tăng khoản thuế TNDN phải nộp cho nhà nước (TK 3334) tương tự như doanh nghiệp.

Thông tư số 107/2017/TT-BTC đã kế thừa những ưu điểm, khắc phục tồn tại, hạn chế của Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC và Thông tư số 185/2010/TT-BTC, đã hướng dẫn chi tiết hơn một số tài khoản, bổ sung nhiều tài khoản mới, phương pháp hạch toán thay đổi, nhằm phản ánh đầy đủ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh mà các quy định trước đó chưa đề cập đến. Với những điểm thay đổi căn bản về phương pháp hạch toán sẽ tạo điều kiện cho các đơn vị HCSN ghi nhận và quản lý tài chính một cách đầy đủ và chặt chẽ hơn. Đây là cơ sở quan trọng để các đơn vị hành chính, sự nghiệp hoàn thiện công tác kế toán.

Tài liệu tham khảo:

1. Quốc hội (2015), Luật Kế toán số 88/2015/QH13;
2. Quốc hội (2015), Luật Ngân sách nhà nước số 83/3015/QH13;
3. Quốc hội (2015), Luật Phí và Lệ phí số 97/2015/QH13;
4. Chính phủ (2015), Nghị định số 16/2015/NĐ-CP;
5. Bộ Tài chính (2017), Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017;
6. Bộ Tài chính (2006), Quyết định số 19/2006/TT-BTC;
7. Bộ Tài chính (2010), Thông tư số 185/2010/TT-BTC;
8. Bộ Tài chính (2014), Thông tư liên tịch số 71/2014/TTLT-BTC-BNV.