**NHỮNG THUẬN LỢI VÀ KHÓ KHĂN KHI ÁP DỤNG CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP TẠI VIỆT NAM HIỆN NAY**

**GV: Nguyễn Thị Tấm**

**1. Khái quát về kế toán hành chính sự nghiệp**

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.

Vì vậy, kế toán hành chính sự nghiệp đóng một vai trò vô cùng quan trọng đối với ngân sách nhà nước.

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.

Để thực sự có hiệu lực trong công tác quản lý kinh tế tài chính, kế toán trong các đơn vị hành chính sự nghiệp phải thực nhiệm những nhiệm vụ chủ yếu sau:

- Kế toán kê khai vốn bằng tiền: là bộ phận thể hiện rõ được tình trạng biến động vốn. Gồm có tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng và kho bạc của công ty kinh doanh.

- Kế toán vật tư tài sản: là nơi phản ánh số lượng và giá trị hiện có ở công ty, cho thấy tình hình biến động vật tư, công cụ, sản phẩm hàng hóa tại nơi kinh doanh. Ngoài ra, ở phần kế toán này cũng kê khai rõ số lượng, nguyên giá và giá trị bị hao mòn, khấu hao tài sản. Cùng với đó, là các tình trạng biến động ở tài sản cố định, công tác đầu tư và sửa chữa.

- Kế toán thanh toán: cho thấy các khoản nợ cần phải thu đối với từng đối tượng trong nội bộ lẫn ngoài đơn vị; Những khoản nợ cần trả, các khoản trích nộp theo lương hay những khoản phải trả cho cán bộ viên chức, cơ quan thẩm quyền,..

- Kế toán nguồn kinh phí, vốn quỹ: cho thấy công đoạn tiếp nhận, quản lý và sử dụng nguồn kinh phí ngân sách cấp trong một thời gian. Khoản tiền sử dụng từ nhiều nguồn khác nhau. Như nguồn kinh phí thu tạo đơn vị, viện trợ, tài trợ và cả thanh quyết toán những nguồn kinh phí. Theo dõi tình hình chuyển biến giữa các nguồn kinh phí chi trả. Song song với đó, là cập nhật tình hình sử dụng quỹ đơn vị và nội dung trích lập.

- Kế toán về khoản thu ngân sách: thể hiện các khoản thu về phí, lệ phí và nguồn phát sinh. Phản ánh được các khoản thu hoạt động, sản xuất dịch vụ, thanh lý, thu lãi tiền gửi,..

- Kế toán về khoản chi ngân sách: Theo dõi những khoản chi thường xuyên hay không thường xuyên. Về những hoạt động chi trả cho sản xuất dịch vụ, chi phí cho mục đích khác.

**2. Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp**

Thông tư số 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính áp dụng từ ngày 01/01/2018 và thay thế Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/3/2006 của Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kế toán Hành chính sự nghiệp và Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010  của Bộ Tài chính hướng dẫn sửa đổi, bổ sung Chế độ kế toán Hành chính sự nghiệp ban hành kèm theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC. 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.

***Thứ nhất, về chứng từ kế toán***

Theo quy định tại Quyết định số 19 và Thông tư số 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 trong Quyết định số 19 và Thông tư số 185 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.

Nhưng đến thông tư số 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 2 loại: 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 (HCSN) 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 7 nội dung quy định tại Điều 16 Luật Kế toán.

***Thứ hai, về hệ thống tài khoản***

Theo quy định tại Quyết định số 19 và Thông tư số 185, Hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho các đơn vị HCSN bao gồm 7 loại: Từ Loại 1 đến Loại 6 là các tài khoản trong bảng, Loại 0 là các tài khoản ngoài bảng.

Trong khi theo Thông tư số 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 thêm các nhóm tài khoản mới: Doanh thu, chi phí, thu nhập khác, chi phí khác, xác định kết quả kinh doanh…

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 tài khoản 005: Dụng cụ lâu bền đang sử dụng, sửa đổi và bổ sung thêm một số tài khoản mới như tài khoản 006: Dự toán vay nợ nước ngoài, tài khoản 012: Lệnh chi tiền thực chi, tài khoản 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.

***Thứ ba, về hệ thống báo cáo***

Nếu Quyết định số 19 và Thông tư số 185 chỉ đưa ra hệ thống báo cáo chỉ gồm báo cáo quyết toán thì Thông tư số 107 đưa ra bổ sung thêm về báo cáo tài chính 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. Đồng thời đã sửa đổi và bổ sung các mẫu báo cáo quyết toán của quy định cũ.

***Thứ tư, về kỳ hạn lập các báo cáo***

Thông tư số 107 đã tách bạch rõ 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 ngày 31/12) theo quy định của Luật Kế toán.

Ngoài ra, báo cáo tài chính năm của đơn vị hành chính sự 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: 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 chỉnh 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: 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.

***Thứ năm, về số hiệu và tên gọi các tài khoản cũng có sự thay đổi***

Tài khoản phải thu của khách hàng đổi từ 3111 thành 131, Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ từ 3113 thành 133, tạm ứng từ 312 thành 141, 214 - hao mòn tài sản cố định được bổ sung thành khấu hoa và hao mòn tài sản cố định, 336 từ tạm ứng kinh phí thành phải trả nội bộ, 342 - thanh toán nội bộ thành 136 - phải thu nội bộ, 421 từ chênh lệch thu, chi chưa xử lý thành thặng dư (thâm hụt) lũy kế, 511 các khoản thu thành Thu hoạt động do ngân sách Nhà nước cấp, 337 kinh phí đã quyết toán chuyển năm sau thành tạm thu.

Ngoài ra, còn bổ sung thêm một loạt tài khoản như 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;…

**3. Đánh giá thuận lợi và khó khăn khi áp dụng Thông tư 107/TT-BTC của Bộ Tài chính**

Sau 4 năm thực hiện, Thông tư 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính đã thu được nhiều kết quả khả quan, nhưng bên cạnh đó cũng bộc lộ một số vướng mắc. Cụ thể:

***Về thuận lợi***

Thông tư số 107/2017/TT- BTC của Bộ Tài chính 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 của Bộ Tài chính, đã hướng dẫn chi tiết hơn một số tài khoản, bổ sung nhiều tài khoản mới, giúp các đơn vị dễ dàng hơn trong việc hạch toán kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Về danh mục báo cáo tài chính: 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.

Về Hệ thống chứng từ, sổ sách 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. Hệ thống sổ sách tổng hợp và chi tiết đã đáp ứng đầy đủ nhu cầu ghi chép và lưu trữ của đơn vị.

Những điểm thay đổi căn bản về phương pháp hạch toán sẽ tạo điều kiện cho đơn vị hành chính sự nghiệp  ghi nhận và quản lý 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.

***Về khó khăn***

Các đơn vị khi thực hiện theo thông tư gặp vướng mắc trong việc hạch toán tài sản cố định; hạch toán chi thu nhập tăng thêm, chi bổ sung thu nhập; hạch toán nguồn cải cách tiền lương; hạch toán hoạt động liên doanh, liên kết; báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo lưu chuyển tiền tệ;… Đơn cử, 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 khi sửa đổi Thông tư số 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính là đưa ra cách hạch toán thống nhất, phù hợp. Ngoài ra, một số nội dung quan trọng cũng chưa được hướng dẫn trong Thông tư số 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính, như: việc hạch toán dự phòng; hoạt động mang tính chất sản xuất kinh doanh, dịch vụ ở cơ quan nhà nước (như bán ấn chỉ); việc xử lý các nguồn thu được để lại; hướng dẫn hoàn thuế thu nhập cá nhân; hạch toán ngoại tệ;… đòi hỏi khi sửa đổi, bổ sung Thông tư số 107/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính cần có hướng quy định cụ thể hơn.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

Quốc hội (2015), Luật Kế toán số 88/2015/QH13.

Quốc hội (2015), Luật Ngân sách nhà nước số 83/3015/QH13.

Quốc hội (2015), Luật Phí và Lệ phí số 97/2015/QH13.

Chính phủ (2015), Nghị định số 16/2015/NĐ-CP.

Bộ Tài chính (2017), Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/1017.