

Bàn về Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp

NGUYỄN THỊ ANH THƯ*

Chế độ Kế toán đang từng bước hoàn thiện để phù hợp với thực tiễn tại Việt Nam và hội nhập với kế toán quốc tế. Thời gian gần đây, Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp ở Việt Nam cũng đã có những đổi mới cần thiết để phù hợp với bối cảnh mới. Bài viết trình bày một số vấn đề tồn tại của Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp hiện hành và đưa ra một số kiến nghị để tiếp tục hoàn thiện dự thảo Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp, mà Bộ Tài chính sắp ban hành.

NHỮNG VẤN ĐỀ TỒN TẠI

Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC, ngày 30/03/2006, sau đó được sửa đổi bổ sung bởi Thông tư số 185/2010/TT-BTC, ngày 15/11/2010 được áp dụng cho cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, tổ chức kinh tế có sử dụng kinh tế ngân sách nhà nước; đơn vị vũ trang nhân dân, kể cả tòa án quân sự và viện kiểm sát quân sự (trừ các doanh nghiệp thuộc lực lượng vũ trang nhân dân); đơn vị sự nghiệp, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước (trừ các đơn vị sự nghiệp ngoài công lập).

Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp được xây dựng trên cơ sở Luật Ngân sách Nhà nước, Luật Kế toán, Mục lục Ngân sách nhà nước. Mặc dù Việt Nam đã có hệ thống Chuẩn mực Kế toán (VAS) được xây dựng từ năm 2001, nhưng mới chỉ nhằm mục đích hướng dẫn công tác kế toán ở các loại hình doanh nghiệp (hệ thống Chuẩn mực Kế toán Doanh nghiệp) và chưa có chuẩn mực kế toán công để hướng dẫn tổ chức và thực hiện kế toán ở các đơn vị hành chính sự nghiệp. Vì vậy, một số nguyên tắc và phương pháp hạch toán quy định trong chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp còn bất cập và không phù hợp với Chuẩn mực Kế toán công Quốc tế (IPSAS). Cụ thể:

(i) *Chi phí mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ phát sinh không được tính vào trị giá hàng nhập kho, mà hạch toán*

trực tiếp các khoản chi liên quan đến việc sử dụng nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ đó. Cụ thể, chi phí mua nguyên vật liệu dùng cho hoạt động trường xuyên hạch toán vào nợ TK 6612, dùng cho dự án hạch toán vào nợ TK 662, dùng cho sản xuất, kinh doanh hạch toán vào nợ TK 631... Điều này không phù hợp với nguyên tắc giá gốc và không phù hợp với chuẩn mực kế toán công quốc tế về hàng tồn kho (IPSAS12). Theo IPSAS12, trị giá nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ nhập kho bao gồm cả chi phí thu mua nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ. Và, đối với đơn vị sự nghiệp có tổ chức sản xuất sản phẩm, thì toàn bộ chi phí thu mua này được tính vào giá thành sản phẩm trong kỳ kể cả trong trường hợp nguyên vật liệu liên quan đến các chi phí thu mua này vẫn chưa được xuất ra sử dụng hết. Như vậy, xét về yếu tố chi phí nguyên vật liệu cấu thành nên giá trị thành phẩm, thì việc phân bổ chi phí nguyên vật liệu như vậy là chưa hợp lý.

(ii) *Xuất phát từ yêu cầu quyết toán nguồn kinh phí hoạt động theo niên độ, theo nguồn hình thành và theo đơn đặt hàng hàng năm, mà giá trị tài sản cố định dùng cho hoạt động sự nghiệp, hoạt động dự án, thực hiện đơn đặt hàng của Nhà nước được hạch toán vào các khoản chi tương ứng ngay khi tài sản hình thành; giá trị nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, giá trị công trình sửa chữa lớn, xây dựng cơ bản dở dang, được hình thành từ nguồn kinh phí hoạt động đến cuối năm chưa quyết toán, đều được hạch toán vào chi hoạt động của niên độ đó và quyết toán với kinh phí của niên độ đó.*

Việc hạch toán vào chi phí để đảm bảo phù hợp với nguồn kinh phí của từng niên độ, từng nguồn, mà không quan tâm đến sự phù hợp với các khoản thu tạo ra trong niên độ đó đã vi phạm nguyên tắc phù hợp (7 nguyên tắc kế toán) và trái với IPSAS:

- IPSAS12 về hàng tồn kho quy định giá trị nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ được ghi nhận vào chi phí

* ThS., Trường Đại học Bà Rịa - Vũng Tàu | Email: nguyenanthubrvt@gmail.com

trong kỳ tương ứng với doanh thu tạo ra trong kỳ hay còn gọi là chi phí phải phù hợp với doanh thu.

- IPSAS11 về hợp đồng xây dựng quy định giá trị sửa chữa lớn, khối lượng công trình xây dựng cơ bản tính vào chi phí trong kỳ phải phù hợp với khối lượng hoàn thành.

- IPSAS17 về tài sản cố định quy định trị giá khấu hao tài sản cố định định kỳ mới được tính vào chi phí của kỳ đó.



Nước ta chưa có chuẩn mực kế toán công để hướng dẫn tổ chức và thực hiện kế toán ở các đơn vị hành chính sự nghiệp. Vì vậy, một số nguyên tắc và phương pháp hạch toán quy định trong chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp còn bất cập và không phù hợp với Chuẩn mực Kế toán công Quốc tế (IPSAS).

(iii) Trường hợp tổn thất tài sản. Mặc dù trong chế độ kế toán của đơn vị hành chính sự nghiệp có hướng dẫn kế toán hoạt động sản xuất, kinh doanh đối với những đơn vị nào có tổ chức kinh doanh và có kết chuyển chênh lệch thu - chi hoạt động sản xuất, kinh doanh (lãi, lỗ), nhưng không hướng dẫn về các khoản dự phòng tổn thất tài sản trong trường hợp có biến động, vì vậy đã không đảm bảo nguyên tắc thận trọng trong kế toán (7 nguyên tắc kế toán), cũng như không phù hợp với IPSAS19. Chuẩn mực IPSAS19 đã có hướng dẫn về dự phòng trong trường hợp tổn thất tài sản.

(iv) Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp quy định chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh đối với các nghiệp vụ thuộc hoạt động sự nghiệp, dự án, thực hiện đơn đặt hàng của Nhà nước được hạch toán vào tài khoản 413 (lãi tỷ giá ghi có TK 413; lỗ tỷ giá ghi nợ TK 413). Cuối kỳ xử lý chênh lệch tỷ giá hạch toán kết chuyển vào tài khoản chi, như: TK 661, TK 662.

Bên cạnh đó, cũng không thực hiện đánh giá lại các tài khoản có gốc ngoại tệ thuộc hoạt động sự nghiệp, dự án, thực hiện đơn đặt hàng của Nhà nước. Do đó, khi lên báo cáo tài chính, thì những tài khoản này không được phản ánh theo tỷ giá thực tế tại thời điểm báo cáo. Trong khi IPSAS19 quy định chênh lệch tỷ giá hối đoái ở kỳ hạch toán vào doanh thu, hoặc chi phí trong kỳ.

(v) Đối với các đơn vị có tổ chức sản xuất, kinh doanh, Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp quy định việc hạch toán doanh thu và chi phí chỉ sử dụng 2 tài khoản TK 531 và TK 631 khá tổng quát. Cụ thể, nội dung hạch toán vào TK 531, bao gồm: doanh thu từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ, doanh thu hoạt động tài chính, các khoản làm giảm doanh thu, dùng để chiết khấu thanh toán cho người mua, giá vốn hàng bán, nhận kết chuyển của chi phí quản lý, chi phí bán hàng, xác định kết quả kinh doanh; TK 631 dùng để phản ánh chi phí sản xuất (chi phí nguyên vật liệu

trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung), chi phí bán hàng, chi phí quản lý, chi phí hoạt động tài chính. Việc sử dụng tài khoản tổng hợp cho quá nhiều nội dung gây khó khăn cho các đơn vị sự nghiệp có tổ chức sản xuất, kinh doanh về việc quản lý, cũng như phân tích doanh thu, chi phí, hiệu quả kinh doanh của đơn vị.

(vi) Về phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang và tính giá thành cũng không được hướng dẫn cụ thể. Giá thành được tính theo phương pháp giản đơn và hầu như không có hướng dẫn về phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, như vậy người làm kế toán lúng túng khi áp dụng trong thực tế nếu quy trình sản xuất phức tạp.

(vii) Trên quan điểm mục tiêu hoạt động các đơn vị hành chính sự nghiệp là phục vụ lợi ích công không giống như mục tiêu hoạt động của các doanh nghiệp là lợi nhuận, nên hầu như trong Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp hiện hành không đề cập đến khái niệm doanh thu và chi phí, mà thay vào đó là khái niệm các khoản thu và các khoản chi kể cả doanh thu và chi phí hoạt động sản xuất, kinh doanh. Từ đó, không có các bút toán xác định lãi lỗ, mà chỉ là các bút toán chênh lệch thu - chi các hoạt động và thiết nghĩ đó cũng là một trong những nguyên nhân mà nguyên tắc phù hợp còn chưa được áp dụng theo như các phân tích ở trên. Điều này thể hiện trên hệ thống tài khoản kế toán hiện hành:

- Loại 0: Tài khoản ngoài bảng
- Loại 1: Tên và vật tư
- Loại 2: Tài sản cố định
- Loại 3: Thanh toán
- Loại 4: Nguồn kinh phí
- Loại 5: Các khoản thu
- Loại 6: Các khoản chi.

NHỮNG THAY ĐỔI TẠI DỰ THẢO CỦA BỘ TÀI CHÍNH

Dự thảo Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp của Bộ Tài chính đang công bố để lấy ý kiến sửa đổi đã có những thay đổi đáng lưu ý. Các khoản thu, các khoản chi trước đây được thay thế bởi doanh thu và chi phí thể hiện ở Khoản 3, Điều 4 của Dự thảo: "Hệ thống tài khoản bao gồm 10 loại, trong đó từ tài khoản loại 1 đến loại 9 dùng để kế toán tài chính 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; tài khoản loại 10 dùng để kế toán thu, chi ngân sách nhà nước (gọi tắt là kế toán ngân sách) đối với các đơn vị được ngân sách nhà nước cấp kinh phí”. Từ đó, đơn vị sự nghiệp có bút toán xác định kết quả lãi, lỗ của từng hoạt động thông qua TK 911, điều này tạo điều kiện thuận lợi hơn cho các đơn vị sự nghiệp có thu trong quá trình hạch toán và phân tích hiệu quả hoạt động.

Dự thảo cũng quy định về nguyên tắc hạch toán doanh thu, chi phí phù hợp với nguyên tắc kế toán chung và với IPSAS (Khoản 1 và Khoản 2, Điều 5 của Dự thảo). Kế toán về mảng sản xuất, kinh doanh trong các đơn vị sự nghiệp cũng được chi tiết hơn về tài khoản, cũng như phương pháp kế toán tập hợp và kết chuyển chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

Chi phí khấu hao tài sản cố định của các hoạt động sự nghiệp, dự án, thực hiện đơn đặt hàng của Nhà nước được hạch toán vào tài khoản chi phí định kỳ, thay vì đưa toàn bộ nguyên giá vào chi phí ngay khi tài sản được hình thành.

Các khoản dự phòng tổn thất tài sản cũng được bổ sung trong Dự thảo đảm bảo được nguyên tắc thận trọng và phù hợp với IPSAS.

MỘT SỐ KIẾN NGHỊ HOÀN THIỆN

Trong bối cảnh năm 2015, Quốc hội đã thông qua Luật Kế toán mới thay thế Luật Kế toán năm 2003, cùng với việc các cơ chế tài chính áp dụng cho các đơn vị hành chính sự nghiệp cũng đã thay đổi (như: Luật Ngân sách Nhà nước năm 2015 thay thế Luật Ngân sách nhà nước năm 2002; Luật Phí, lệ phí năm 2015 thay thế Pháp lệnh Phí, lệ phí 2001; Nghị định số 16/2015/NĐ-CP, ngày 14/02/2015 thay thế Nghị định số 43/2006/NĐ-CP, ngày 25/04/2006 quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp

công lập...), thì việc Bộ Tài chính sửa đổi Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp ban hành theo Quyết định số 19 là rất cần thiết. Tuy nhiên, để nội dung của Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp của Việt Nam có thể tiếp cận gần hơn với IPSAS, theo tôi, cần lưu ý các sửa đổi hoàn thiện sau:

- Quy định chi tiết phương pháp hạch toán của từng tài khoản trong như TK 413 (theo Dự thảo chỉ dùng để phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái khi đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ cuối kỳ), TK 531, TK 152, TK153.

- Bổ sung nguyên tắc hạch toán ngoại tệ và đánh giá lại số dư cuối kỳ của các tài khoản ngoại tệ của các hoạt động ngoài sản xuất, kinh doanh.

- Bổ sung nguyên tắc tính trị giá nhập kho nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ (chi phí thu mua nguyên vật liệu công cụ, dụng cụ được tính vào trị giá nhập kho).

- Hướng dẫn cụ thể về các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, các phương pháp tính giá thành sản phẩm (có thể sử dụng phương pháp nào trong các phương pháp của chế độ kế toán doanh nghiệp).

- Rà soát lại các chính sách luật có liên quan đến kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp để đảm bảo chế độ kế toán được ban hành tiến gần tới hội nhập kế toán quốc tế, ví dụ như Thông tư số 162/2014/TT-BTC, ngày 06/11/2014 về chế độ quản lý và trích khấu hao tài sản cố định trong các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập và các tổ chức có sử dụng ngân sách nhà nước (nội dung Thông tư quy định chỉ có 2 tiêu chuẩn để nhận biết tài sản cố định trong đó tiêu chuẩn thứ 2 quy định là nguyên giá của tài sản đó từ 10.000.000 đồng trở lên (với thời giá bấy giờ không còn phù hợp Luật Ngân sách Nhà nước năm 2015).

- Theo Luật Kế toán năm 2015, thì chuẩn mực kế toán là những quy định và phương pháp kế toán cơ bản để lập báo cáo tài chính. Như vậy, chế độ kế toán được ban hành cần phải tôn trọng những quy định và hướng dẫn trong chuẩn mực kế toán. Hiện nay, Việt Nam chưa có chuẩn mực kế toán công, nên việc ban hành các chuẩn mực này là rất cần thiết. Trên cơ sở đó, các thông tư và chế độ kế toán được ban hành sẽ giúp cho người làm kế toán trong đơn vị hành chính sự nghiệp vận dụng tốt hơn trong các tình huống thực tế. Điều này cũng đã được nhiều tác giả của các bài báo đề cập vì tính cấp thiết của chuẩn mực. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Quốc hội (2015). *Luật Kế toán*, số 88/2015/QH13, ngày 20/11/2015
2. Bộ Tài chính (2006). *Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC*, ngày 30/03/2006 về việc ban hành Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp
3. Bộ Tài chính (2010). *Thông tư số 185/2010/TT-BTC*, ngày 15/11/2010 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, ngày 30/03/2006
4. Bộ Tài chính (2007). *Hệ thống Chuẩn mực Kế toán công Quốc tế*, Hà Nội, Lưu hành nội bộ
5. Nguyễn Thị Minh Huệ (2017). Kế toán hành chính sự nghiệp: Những hạn chế và hướng hoàn thiện, *Tạp chí Kinh tế và Dự báo*, số 17, tháng 06/2017