

# Một số vấn đề vướng mắc trong hạch toán kế toán tại đơn vị hành chính, sự nghiệp

Đặng Quỳnh Trinh

Trường Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh - Đại học Thái Nguyên

Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp áp dụng cho các đơn vị sự nghiệp công lập được ban hành kèm theo Quyết định 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/3/2006 và được sửa đổi, bổ sung tại Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010 của Bộ Tài chính. Trải qua nhiều năm áp dụng, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp đã bộc lộ nhiều bất cập. Đặc biệt, năm 2015, sau khi Luật kế toán, Luật Ngân sách nhà nước, Nghị định 16/2015/NĐ-CP quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập ... được ban hành, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp đã không còn đáp ứng được các yêu cầu đổi mới của cơ chế tài chính hiện nay và chế độ báo cáo theo quy định mới cũng như tình hình thực tế của các đơn vị sự nghiệp công lập.

**Đ**ể đáp ứng yêu cầu đổi mới trong giai đoạn hiện nay, ngày 10/10/2017, Bộ tài chính đã gấp rút xây dựng và ban hành Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp thay thế Quyết định 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/3/2006 và Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010. Thông tư đã quy định cụ thể và chi tiết các nghiệp vụ kinh tế phát sinh cũng như quy định các nguyên tắc cơ bản về chứng từ, tài khoản, sổ kế toán, báo cáo kế toán theo quy định mới. Thời điểm áp dụng Thông tư là bắt đầu từ năm ngân sách 2018. Trải qua 01 năm áp dụng, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp mới đã bắt đầu bộc lộ một số điểm vướng mắc. Cụ thể như sau:

Thứ nhất, trường hợp đơn vị hành chính, sự nghiệp mua sắm tài sản cố định (TSCĐ) bằng nguồn thu hoạt động do ngân sách nhà nước (NSNN) cấp (kể cả mua mới hoặc mua lại TSCĐ đã sử dụng), nếu mua về đưa ngay vào sử dụng, không phải qua lắp đặt, chạy thử, chưa trả tiền người bán, chế độ kế toán hướng dẫn hạch toán như sau:

Bút toán 1: Khi nhận được TSCĐ và đưa vào sử dụng ngay, kế toán ghi:

Nợ TK 211- TSCĐ hữu hình

Có các TK 331 (chi phí mua, vận chuyển, bốc dỡ...)

Bút toán 2: Trong năm, khi đơn vị chi trả tiền cho nhà cung cấp TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 331 (chi phí mua, vận chuyển, bốc dỡ...)

Có TK 366 - Các khoản nhận trước chưa ghi thu (36611)

Đóng thời, ghi:

Có TK 008- Dự toán chi hoạt động (nếu rút dự toán), hoặc

Có TK 012- Lệnh chi tiền thực chi (nếu sử dụng kinh phí được cấp bằng Lệnh chi tiền thực chi), hoặc

Có TK 018- Thu hoạt động khác được để lại (nếu sử dụng nguồn thu hoạt động khác được để lại).

Bút toán 3: Cuối năm, khi đơn vị tính hao mòn TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 611- Chi phí hoạt động

Có TK 214- Khấu hao và hao mòn lũy kế TSCĐ

Bút toán 4: Cuối năm, đơn vị kết chuyển số hao mòn đã tính trong năm sang TK 511- Thu hoạt động do NSNN cấp, kế toán ghi:

Nợ TK 366- Các khoản nhận trước chưa ghi thu (36611) (Số hao mòn đã tính)

Có TK 511- Thu hoạt động do NSNN cấp

Tài khoản 366 — “Các khoản nhận trước chưa ghi thu” sau khi hạch toán Bút toán 2 và Bút toán 4 sẽ có số dư bên Có. Điều này phù hợp với hướng dẫn hạch toán tài khoản này tại Thông tư 107/2017/TT-BTC. Tuy nhiên, nếu sang năm sau đơn vị mới thanh toán khoản nợ này, Bút toán 2 sẽ không xảy ra. Trong khi đó, cuối năm tài chính Bút toán 3 và Bút toán 4 vẫn được kế toán hạch toán. Như vậy, kết thúc năm tài chính sẽ xảy ra tình huống Tài khoản 366 — “Các khoản nhận trước chưa ghi thu” có số dư bên Nợ. Điều này trái với quy định tại Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp.

Thứ hai, theo hướng dẫn tại Thông tư 107/2017/TT-BTC, tài khoản 331 — Phải trả cho người bán “có thể có số dư bên Nợ (trường hợp cá biệt) phản ánh số tiền đơn vị đã trả lớn hơn số phải trả”. Hướng dẫn này chưa phù hợp với thực tế phát sinh tại các đơn vị, vì việc chi trả cho nhà cung cấp nhiều hơn số phải trả là điều trên thực tế ít có khả năng xảy ra. Lý do là bởi việc chi tiền phải dựa trên chứng từ gốc hợp pháp, hợp lệ bao gồm: Hợp đồng kinh tế, Thanh lý hợp đồng kinh tế, hóa đơn tài chính, v.v ... Các giao dịch thanh toán hiện nay tại

đơn vị hành chính, sự nghiệp chủ yếu sử dụng hình thức thanh toán bằng chuyển khoản, có sự kiểm soát của Ngân hàng, Kho bạc. Việc đơn vị hành chính, sự nghiệp lập chứng từ thanh toán tiền cho nhà cung cấp cao hơn so phải trả để ứng với tình huống này sẽ tạo nên sự không thống nhất trong chứng từ thanh toán (ví dụ Hóa đơn tài chính ghi số tiền cao hơn so với Thanh lý hợp đồng kinh tế, hay Biên bản nghiệm thu hàng hóa có số lượng thấp hơn hóa đơn tài chính...). Kế toán thanh toán tại các Ngân hàng, Kho bạc sẽ không thực hiện thanh toán đối với những giao dịch này do chứng từ không hợp lệ. Như vậy, tình huống giả định này gần như không xảy ra trong thực tế.

Thứ ba, theo Quyết định 19/2006/QĐ-BTC, các chi phí liên quan đến việc mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ phục vụ hoạt động hành chính, sự nghiệp, dự án hoặc sử dụng vào hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản như chi phí thu mua, chi phí vận chuyển, bốc dỡ... đều được ghi nhận trực tiếp vào các tài khoản chi phí có liên quan đến việc sử dụng nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ mua về nhập kho (các tài khoản loại 6 hoặc loại 2: TK 241-XDCB dở dang). Việc thống nhất trong phương pháp hạch toán chi phí thu mua, chi phí vận chuyển, bốc dỡ... đối với nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ là phù hợp bởi lẽ nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ ở các đơn vị hành chính, sự nghiệp đều là yếu tố vật chất cần thiết phục vụ cho các hoạt động của đơn vị theo chức năng, nhiệm vụ được giao. Do đó, công cụ, dụng cụ phải được hạch toán và quản lý giống như nguyên vật liệu. Mặc dù vậy vẫn còn tồn tại điểm chưa phù hợp theo hướng dẫn tại Quyết định 19/2006/QĐ-BTC. Đó là: với xu thế hiện nay là nhà nước giao quyền tự chủ ngày càng cao cho các đơn vị hành chính, sự nghiệp, tiến tới đơn vị hành chính, sự nghiệp có thể tự chủ 100% và hạch toán kế toán giống như doanh nghiệp thì chi phí thu mua, chi phí vận chuyển, bốc dỡ... nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ phải được hạch toán vào giá thực tế của nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ và được phân bổ dần vào chi phí khi xuất dùng nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ giống như hướng dẫn tại chế độ kế toán doanh nghiệp. Việc chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp hướng dẫn khoản chi phí này khi phát sinh được ghi nhận trực tiếp vào các tài khoản chi phí có liên quan đến việc sử dụng nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ mua về nhập kho (các tài khoản loại 6 hoặc loại 2: TK 241-XDCB dở dang) sẽ làm chi phí của đơn vị tăng đột biến tại thời điểm phát sinh chi phí thu mua, vận chuyển, bốc dỡ, ... nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, ảnh hưởng tới kết quả hoạt động trong kỳ của đơn vị hành chính, sự nghiệp.

Thông tư 107/2017/TT-BTC đã khắc phục được một phần vướng mắc trên khi quy định các chi phí thu mua, chi phí vận chuyển, bốc dỡ... nguyên vật liệu được hạch toán vào giá thực tế của nguyên vật liệu. Tuy nhiên, chi phí thu mua, vận chuyển, bốc dỡ...

công cụ, dụng cụ lại được ghi nhận trực tiếp vào các tài khoản chi phí có liên quan đến việc sử dụng công cụ, dụng cụ mua về nhập kho (các tài khoản loại 6 hoặc loại 2: TK 241-XDCB dở dang) chứ không ghi nhận giống như quy định hạch toán đối với nguyên vật liệu. Việc Thông tư 107/2017/TT-BTC quy định phương pháp hạch toán khác nhau đối với chi phí thu mua, vận chuyển, bốc dỡ, ... của nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ là chưa phù hợp.

Để khắc phục những vướng mắc nêu trên, tác giả xin được đưa ra một số đề xuất như sau:

Một là, đối với trường hợp sang năm sau mới thanh toán khoản nợ nhà cung cấp do mua TSCĐ bằng nguồn thu hoạt động do NSNN cấp: Dự việc thanh toán khoản nợ cho nhà cung cấp được thực hiện vào năm sau dựa trên nguồn kinh phí NSNN cấp cho năm sau, do vậy có thể coi đây là 1 khoản chi trước từ dự toán năm sau. Trường hợp này có thể sử dụng TK 1374-Tạm chi từ dự toán ứng trước để hạch toán:

Bút toán 1: Khi nhận được TSCĐ và đưa vào sử dụng ngay, kế toán ghi:

Nợ TK 211- TSCĐ hữu hình

Có các TK 331 (chi phí mua, vận chuyển, bốc dỡ...)

Bút toán 2: Phản ánh tạm chi từ dự toán ứng trước tương ứng với giá trị của tài sản cố định theo dõi trên tài khoản 36611 — các khoản nhận trước chưa ghi thu (giá trị còn lại của TSCĐ), kế toán ghi:

Nợ TK 137 — Tạm chi (1374)

Có TK 366 - Các khoản nhận trước chưa ghi thu (36611)

Bút toán 3: Cuối năm, khi đơn vị tính hao mòn TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK 611- Chi phí hoạt động

Có TK 214- Khấu hao và hao mòn lũy kế TSCĐ

Bút toán 4: Cuối năm, đơn vị kết chuyển số hao mòn đã tính trong năm sang TK 511- Thu hoạt động do NSNN cấp, kế toán ghi:

Nợ TK 366- Các khoản nhận trước chưa ghi thu (36611) (Số hao mòn đã tính)

Có TK 511- Thu hoạt động do NSNN cấp

Bút toán 5: Sang năm sau, khi rút dự toán NSNN cấp để thanh toán cho nhà cung cấp, kế toán ghi:

Nợ TK 331 (chi phí mua, vận chuyển, bốc dỡ...)

Có TK 137 — Tạm chi (1374)

Đồng thời, ghi:

Có TK 008- Dự toán chi hoạt động (nếu rút dự toán), hoặc

Có TK 012- Lệnh chi tiền thực chi (nếu sử dụng kinh phí được cấp bằng Lệnh chi tiền thực chi), hoặc

Có TK 018- Thu hoạt động khác được để lại (nếu sử dụng nguồn thu hoạt động khác được để lại).

Tài khoản 366 — “Các khoản nhận trước chưa ghi

thu” sau khi hạch toán Bút toán 2 và Bút toán 4 sẽ có số dư bên Có. Điều này phù hợp với hướng dẫn hạch toán tài khoản này tại Thông tư 107/2017/TT-BTC.

Hai là, đối với nội dung của số dư bên Nợ tài khoản 331 — Phải trả cho người bán: Trên thực tế, tài khoản 331 — Phải trả cho người bán có số dư bên Nợ chủ yếu xuất hiện trong trường hợp đơn vị hành chính, sự nghiệp ứng tiền trước cho nhà cung cấp dịch vụ, hàng hóa. Do vậy, nên điều chỉnh hướng dẫn tại Thông tư 107/2017/TT-BTC như sau: Tài khoản 331 — Phải trả cho người bán “có thể có số dư bên Nợ (trường hợp cá biệt) phản ánh số tiền đơn vị đã ứng trước cho người bán”.

Ba là, đối với các chi phí liên quan đến việc mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ phục vụ hoạt động hành chính, sự nghiệp, dự án hoặc sử dụng vào hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản như chi phí thu mua, chi phí vận chuyển, bốc dỡ, ...: Để đảm bảo phản ánh đúng bản chất và ý nghĩa của nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ - hai yếu tố vật chất cần thiết phục vụ cho các hoạt động của đơn vị hành chính, sự nghiệp theo chức năng, nhiệm vụ được giao thì phải hạch toán và quản lý chúng giống nhau. Vì vậy, các chi phí thu mua, vận chuyển, bốc dỡ, ... khi phát sinh đối với của nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ phải được hạch toán giống nhau và theo hướng tinh vào giá thực tế của nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ nhằm giúp đơn vị hành chính, sự nghiệp quản lý thống nhất nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, đồng thời giúp đơn vị dẫn tự chủ và tiến gần đến việc hạch toán theo chế độ kế toán doanh nghiệp.

Như vậy, để giúp các đơn vị hành chính, sự nghiệp có thể ghi nhận và quản lý tài chính một cách đầy đủ và chất chẽ nhằm đáp ứng được các yêu cầu mới trong công tác tài chính nhà nước hiện nay đòi hỏi Bộ tài chính cần nghiên cứu và ban hành các văn bản hướng dẫn, sửa đổi Thông tư 107/2017/TT-BTC cho phù hợp với điều kiện thực tế tại các đơn vị hiện nay./.

**Tài liệu tham khảo**

Bộ Tài chính (2017), Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, NXB Thông tin và truyền thông.

Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30 tháng 3 năm 2006 của Bộ tài chính ban hành Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp.

Thông tư 185/2010/TT-BTC ngày 15 tháng 11 năm 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 ngày 30 tháng 3 năm 2006 của Bộ trưởng Bộ tài chính.

Luật số 88/2015/QH13 — Luật kế toán được Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XIII thông qua ngày 20 tháng 11 năm 2015.

Nghị định 86/2015/NĐ-CP ngày 14 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ, Quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập.

Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ tài chính — Hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp của Bộ tài chính.

**Phân tích yếu tố ảnh hưởng đến quyết định...**

*Tiếp theo trang 96*

làm lực lượng nòng cốt phát triển ổn định và bền vững.

Thứ hai, Giải pháp nâng cao uy tín thương hiệu của Ngân hàng: Màu sắc nhận biết thương hiệu chính của BIDV là ba màu: Xanh, Đỏ và Trắng được quy định trong bộ cảm nang nhận diện thương hiệu BIDV từ năm 2009. “Màu xanh” là biểu tượng của tương lai, hy vọng và phát triển. “Màu đỏ” là màu của cờ Tổ quốc Việt Nam, cũng là màu tượng trưng cho sức mạnh, lòng nhiệt huyết và đam mê. “Màu trắng” là màu tượng trưng cho sự minh bạch và chính trực. Đây cũng chính là nền tảng cho các nguyên tắc hành động, là cảm hứng mà BIDV muốn truyền tải đến cán bộ Ngân hàng, các cổ đông, khách hàng cũng như cộng đồng.

Thứ ba, Giải pháp về nâng cao chất lượng dịch vụ thẻ tín dụng: Với các sản phẩm dịch vụ thẻ đa dạng, phong phú và độc đáo, BIDV luôn đáp ứng tối đa nhu cầu sử dụng thẻ của Khách hàng trong và ngoài nước:.

**Tài liệu tham khảo**

Lê Thế Giới, Lê Thanh Huy (2006), Mô hình nghiên cứu những yếu tố ảnh hưởng đến ý định và quyết định sử dụng thẻ ATM tại Việt Nam, đề tài nghiên cứu khoa học.

Ngô Thị Bích Ngọc (2012), Giải pháp phát triển thẻ tín dụng tại Ngân hàng thương mại cổ phần Á Châu, Luận văn thạc sĩ, Đại học kinh tế TP. HCM, HCM.

Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS, NXB Hồng Đức, Tp.HCM.

Nguyễn Thị Hải Yến (2013), Yếu tố ảnh hưởng đến ý định sử dụng thẻ tín dụng của khách hàng ở khu vực Tp.HCM, Luận văn thạc sĩ, Đại học Kinh Tế Tp.HCM, Tp.HCM.