

MỤC LỤC

KINH TẾ VÀ QUẢN LÝ

- 1. Nguyễn Viết Thái và Bùi Thị Quỳnh Trang** - Vận dụng mô hình IDIC trong quản trị quan hệ khách hàng tại các cơ sở lưu trú du lịch hạng 3 sao trở lên tại Việt Nam. **Mã số: 115.1HRMg.11** 2
The Application of IDIC Model in Customer Relationship Management at Tourism Accommodations of 3 Stars or Higher in Vietnam
- 2. Chu Việt Cường** - Thực trạng phát triển thương mại miền núi đối với các tỉnh phía Bắc của Việt Nam. **Mã số: 115.1BAdm.12** 16
The Trade Development in Mountainous Areas of Northern Provinces of Vietnam
- 3. Đặng Thanh Sơn** - Tác động hiệu ứng J trong cán cân thương mại Việt Nam. **Mã số: 115.1MEIS.12** 27
The Impact of J Effect on the Trade Balance of Vietnam
- 4. Đinh Xuân Bách** - Phát triển thị trường điện cạnh tranh ở Việt Nam - Thực trạng và một số giải pháp. **Mã số: 115.1SMET.12** 37
Developing a Competitive Electricity Market in Vietnam - Situation and Solutions

QUẢN TRỊ KINH DOANH

- 5. Vũ Ngọc Diệp** - Quản trị rủi ro lãi suất tại LienVietPostBank trong bối cảnh hiện nay. **Mã số: 115.2FiBa.22** 44
The Current Context of Interest Rate Risk Management in LienVietPostBank
- 6. Nguyễn Thị Hoàng Phương** - Phát triển dịch vụ truyền hình trả tiền của Tổng công ty Truyền hình cáp Việt Nam - Thực trạng và một số giải pháp. **Mã số: 115.2BAdm.22** 56
The development of Pay Television Services of Vietnam Cable Television Corporation - Situation and Solutions

Ý KIẾN TRAO ĐỔI

- 7. Trần Thị Hồng Mai và Nguyễn Quỳnh Trang** - Chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp năm 2017: thay đổi căn bản từ tư duy đến phương pháp. **Mã số: 115.3BAcc.32** 65
Accounting Regime for Administrative Units in 2017: Radical Changes from Thinking to Methods

CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP NĂM 2017: THAY ĐỔI CĂN BẢN TỪ TƯ DUY ĐẾN PHƯƠNG PHÁP

Trần Thị Hồng Mai

Trường Đại học Thương mại

Email: hongmaiktcb@yahoo.com

Nguyễn Quỳnh Trang

Trường Đại học Thương mại

Email: quynhtrang_nqt87@yahoo.com

Ngày nhận: 16/03/2018

Ngày nhận lại: 19/03/2018

Ngày duyệt đăng: 20/03/2018

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế, đòi hỏi hệ thống kế toán công Việt Nam nói chung, kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp nói riêng phải có những cải cách mạnh mẽ để đáp ứng yêu cầu của các tổ chức quốc tế, các nhà quản lý tài chính công. Chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp ban hành năm 2006 được xây dựng trên cơ sở kế toán dồn tích có điều chỉnh đã bộc lộ nhiều hạn chế, thông tin thu thập, cung cấp không đảm bảo phản ánh đầy đủ các dòng tiền cho quản lý tài chính công, không phù hợp với các thông lệ quốc tế. Sự ra đời của Thông tư 107/2007 với việc thay đổi cơ sở kế toán áp dụng đã thể hiện sự thay đổi từ tư duy đến phương pháp kế toán. Bài viết làm rõ những cải cách của chế độ kế toán, từ đó nhận dạng những vướng mắc khi áp dụng để có hướng giải quyết phù hợp.

Từ khóa: chế độ kế toán, đơn vị hành chính sự nghiệp, cơ sở kế toán.

1. Đặt vấn đề

Trong bối cảnh hội nhập sâu rộng của nền kinh tế Việt Nam trên phạm vi khu vực và toàn cầu, với sự tham gia và là thành viên của các Tổ chức, Diễn đàn kinh tế, Hiệp định Kinh tế quốc tế (WTO, APEC, AEC...) cũng như quan hệ chặt chẽ và gắn bó các định chế tài chính quốc tế (ADB, WB, IMF...), dẫn đến yêu cầu về tính tương thích và đồng bộ với các chuẩn mực, thông lệ quốc tế về quản trị và quản lý tài chính. Hơn nữa, cùng với chủ trương của Đảng, Chính phủ về hiệu quả hóa bộ máy quản lý nhà nước, minh bạch hóa các hoạt động tài chính, là những cơ sở và động lực cho việc định hướng xây dựng Khung pháp lý hoàn chỉnh, đồng bộ cho các hoạt động tài chính, kế toán công.

Trong những năm gần đây, khung pháp lý cho hoạt động tài chính - kế toán của Khu vực Hành chính công của Việt Nam, và cụ thể đối với các đơn vị HCSN đã từng bước được hoàn thiện và được quy định tại các Luật và Văn bản pháp lý như

Luật Ngân sách nhà nước (2015), Luật Kế toán (2015), Nghị định 16/2015/NĐ-CP ngày 14/02/2015 của Chính phủ về Quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập đã tạo điều kiện để các đơn vị sự nghiệp chuyển đổi thành các đơn vị cung cấp dịch vụ công và có thể thực hiện kế toán như doanh nghiệp. Luật quản lý và sử dụng tài sản công (2017) và nhiều chính sách tài chính công khác đã được ban hành, sửa đổi phù hợp với tình hình mới. Mục đích của các quy định này là tạo sự chuyển biến mạnh mẽ trong cơ chế hoạt động, cơ chế tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập, chuyển dần sang hình thức đặt hàng, giao nhiệm vụ cung cấp dịch vụ công thay vì giao dự toán trước đây, gắn liền với lợi ích mà đơn vị đã năng động tạo nên bằng nhiều hình thức cung ứng các dịch vụ khác nhau, khuyến khích các đơn vị chủ động tăng thu, giảm dần việc thụ động phụ thuộc vào ngân sách nhà nước như hiện nay.

Đồng thời, Luật Kế toán số 88/2015/QH13 đã đặt ra yêu cầu đối với việc lập Báo cáo tài chính

Nhà nước trên cơ sở hợp nhất BCTC của các cơ quan quản lý Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp công lập, các tổ chức kinh tế và các đơn vị có liên quan trong khu vực Nhà nước nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý tài chính công trong giai đoạn mới đối với khu vực Nhà nước. Nghị định 25/2017/NĐ-CP của Chính phủ ban hành ngày 14/3/2017 cũng đã yêu cầu Kho bạc nhà nước từ năm 2018 là đầu mối lập BCTC Nhà nước trên cơ sở tiếp cận Chuẩn mực kế toán quốc tế (IPSAP) theo cơ sở dồn tích. Việt Nam đã đặt mục tiêu xây dựng hệ thống kế toán Nhà nước thống nhất trên cơ sở áp dụng công nghệ thông tin hiện đại, đảm bảo yêu cầu quản lý Ngân sách và tài chính nhằm ghi nhận, tổng hợp và trình bày hệ thống thông tin tài chính Nhà nước dưới hình thức BCTC của Chính phủ đảm bảo tính kịp thời, đầy đủ, công khai, minh bạch, phù hợp với thông lệ quốc tế. Từ ngày 1/1/2018, chế độ kế toán HCSN ban hành theo TT107/2017/TT-BTC được thay thế chế độ kế toán HCSN ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 10/3/2006 và sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010. Theo đó, chế độ kế toán HCSN mới ban hành đã thay đổi căn bản, toàn diện từ tư duy đến phương pháp kế toán, chuyển từ kế toán cơ sở dồn tích điều chỉnh sang kế toán cơ sở dồn tích đầy đủ và cơ sở tiền mặt đầy đủ cho 2 loại hoạt động tài chính và ngân sách, kéo theo đó là sự thay đổi của hệ thống tài khoản, hệ thống báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán và phương pháp hạch toán.

Trong phạm vi bài viết này, trên cơ sở phân tích và đánh giá cơ sở kế toán áp dụng cho các đơn vị hành chính sự nghiệp (HCSN) trong mối quan hệ với Luật Kế toán, Luật NSNN hiện hành, nghiên cứu làm rõ đặc điểm và hạn chế của chế độ kế toán HCSN theo QĐ 19/2006 và những cải cách của chế độ kế toán ban hành theo TT107/2017, đưa ra quan điểm về những vướng mắc và hướng giải quyết đối với các đơn vị HCSN khi áp dụng chế độ kế toán mới.

2. Tổng quan tình hình nghiên cứu

Tại Việt Nam, trong thời gian gần đây đã có một số ít nghiên cứu về kế toán trong đơn vị công ở nước ta của Ngô Thanh Hoàng (2014) trên cơ sở đánh giá những hạn chế đã nêu quan điểm cần phải thay đổi cơ sở kế toán áp dụng trong các đơn vị công. Quan điểm cần chuyển đổi cơ sở kế toán trong đơn vị hành chính sự nghiệp sang cơ sở dồn tích đầy đủ của Trần Thị Hồng Mai (2016), Mai Thị

Hoàng Minh và cộng sự (2017) hay Nguyễn Thị Hoài (2017) cũng đã đề xuất chuyển đổi từ cơ sở dồn tích điều chỉnh sang cơ sở dồn tích đầy đủ theo lộ trình phù hợp. Các nghiên cứu này mới chỉ đề cập đến việc cần thiết phải thay đổi cơ sở áp dụng kế toán dồn tích đầy đủ trong các đơn vị HCSN mà chưa có giải pháp cụ thể về phương pháp kế toán. Gần đây nhất, Lê Thị Thanh Huyền (2017) đã giới thiệu một số điểm mới trong quy định về kế toán đơn vị HCSN, nội dung mang tính chất khái quát chế độ. Như vậy, chưa có nghiên cứu có tính chất chuyên sâu về chế độ kế toán mới ban hành theo Thông tư 107/2017, đặc biệt là về cơ sở kế toán áp dụng.

Cho đến nay trên thế giới đã có nhiều công trình nghiên cứu về kế toán công và cơ sở dồn tích áp dụng trong khu vực công. Nhiều nghiên cứu chứng minh việc chuyển đổi kế toán công từ cơ sở tiền mặt sang cơ sở dồn tích sẽ giúp cung cấp thông tin hữu ích, thích hợp hơn cho quản lý hoạt động, tài sản của các đơn vị. Nhưng cũng có những quan điểm cho rằng đó không hoàn toàn là lựa chọn tối ưu vì độ chính xác của cơ sở dồn tích phụ thuộc vào khả năng xét đoán nghề nghiệp và những ước tính của kế toán hay nói cách khác tính chủ quan cao (Athukorala, 2003). Tuy nhiên, chuyển đổi sang cơ sở dồn tích vẫn được coi là xu thế chủ đạo của nhiều nước trên thế giới. Nghiên cứu của Le Thi Nha Trang (2012) khẳng định áp dụng cơ sở tiền mặt dẫn đến trách nhiệm trong tương lai không được phản ánh trong ngân sách chính thức và báo cáo cho đến khi thực hiện thanh toán. Vì vậy, kế toán công Việt nam sẽ tốt hơn nếu áp dụng cơ sở dồn tích trên cơ sở IPSAP. Khi tổng kết 35 công trình nghiên cứu đã công bố từ năm 1997 đến 2012 về cơ sở kế toán dồn tích trong khu vực công trên thế giới các tác giả Rozaidy Mahady và cộng sự (2017) cho thấy đa số nghiên cứu tập trung vào các nước phát triển như Anh, Đức và có rất ít nghiên cứu cho các nước đang phát triển (không có nghiên cứu về Việt nam). Các nghiên cứu tập trung nhiều hơn cho việc hiểu, giải thích, đánh giá việc chấp nhận và sử dụng cơ sở dồn tích. Sau đó là nghiên cứu về kiểm tra tính hiệu quả của cơ sở dồn tích, chỉ có 2/35 nghiên cứu có trọng tâm là đề xuất kỹ thuật mới cho cơ sở dồn tích áp dụng trong khu vực công. Điều này đã chứng minh áp dụng cơ sở dồn tích có nhiều ưu điểm nên đã được nhiều nước áp dụng.

Những nghiên cứu trên đã chứng minh sự cần

thiết phải áp dụng cơ sở dồn tích trong kế toán tại các đơn vị HCSN của Việt Nam. Tuy nhiên, các nghiên cứu này chưa phân tích được những cải cách mang tính đột phá về cơ sở kế toán áp dụng trong quy định của Thông tư 107/2017.

3. Đặc điểm và hạn chế của chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp theo Quyết định 19/2006

Chế độ kế toán HCSN được Bộ Tài chính (BTC) ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐBTC ngày 10 tháng 3 năm 2006 và được sửa đổi, bổ sung theo TT185/2010/TT-BTC ngày 15/11/2010. Đặc điểm cơ bản nhất của chế độ kế toán này là áp dụng cơ sở kế toán dồn tích điều chỉnh, hay nói cách khác trong chế độ tồn tại 2 cơ sở kế toán là cơ sở tiền mặt và cơ sở dồn tích. Sau hơn 10 năm áp dụng, chế độ kế toán này đã tương đối đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin hữu ích trong việc quản lý tài sản, nguồn kinh phí và các loại quỹ tại các đơn vị HCSN cũng như phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát tình hình thực hiện nghĩa vụ thu, chi, quyết toán NSNN. Điều đó được thể hiện trên một số khía cạnh:

- Hệ thống chứng từ kế toán được thiết kế phù hợp với các nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh và yêu cầu quản lý tài chính của đơn vị.

- Hệ thống TK kế toán được xây dựng tương đối cụ thể, phù hợp với nội dung đối tượng kế toán trong thực tiễn.

- Hệ thống sổ kế toán được thiết kế với đầy đủ các mẫu sổ, loại sổ, từ sổ kế toán chi tiết đến sổ kế toán tổng hợp được quy định cụ thể cho từng hình thức kế toán với hướng dẫn ghi chép cụ thể, phù hợp với đặc thù của từng đơn vị.

- Hệ thống BCTC về cơ bản đã trình bày một cách tổng quát, toàn diện về tình hình tiếp nhận, sử dụng kinh phí NSNN tại các đơn vị HCSN; đáp ứng được yêu cầu quản lý nhà nước, phù hợp với Luật NSNN và các chính sách quản lý tài chính đối với các đơn vị HCSN và là một bộ phận cấu thành để tổng hợp báo cáo quyết toán NSNN phục vụ điều hành ngân sách của Quốc hội.

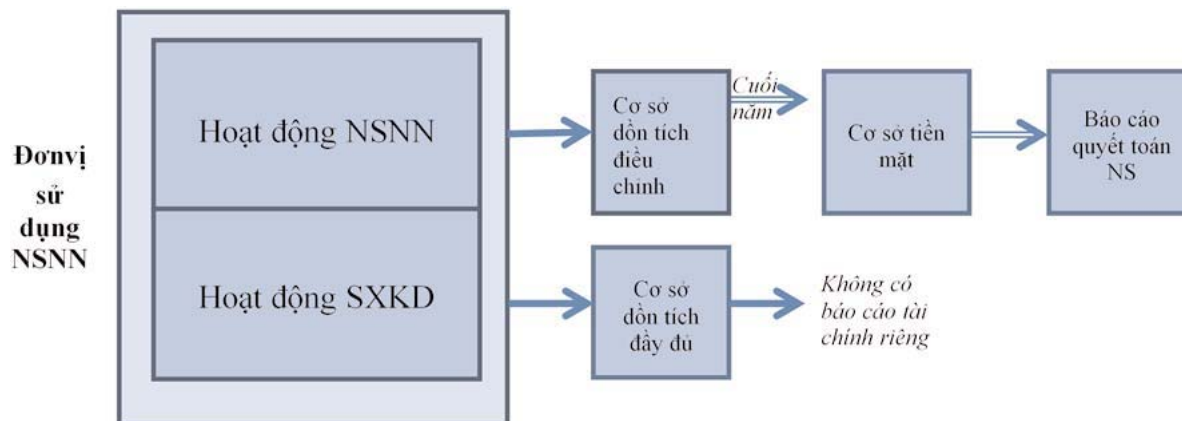
Tuy nhiên, trong giai đoạn hiện nay, trước yêu cầu hội nhập quốc tế và trong bối cảnh cơ chế tài chính của các đơn vị HCSN có nhiều thay đổi về mức độ tự chủ tài chính (hoàn toàn hay một phần), các đơn vị HCSN không chỉ đơn thuần là đơn vị sử dụng NSNN mà dần chuyển sang đơn vị kinh tế thì chế độ kế toán HCSN theo QĐ19 đã bộc lộ nhiều nội dung không còn phù hợp với yêu cầu

quản lý tài chính trong bối cảnh mới. Trong phạm vi bài viết này, chúng tôi chỉ đề cập đến một số hạn chế điển hình như sau:

Thứ nhất, về cơ sở kế toán: Theo chế độ kế toán HCSN ban hành trong QĐ 19, để phản ánh thông tin về 2 hoạt động sự nghiệp và hoạt động sản xuất kinh doanh, các đơn vị HCSN ở Việt Nam được sử dụng song song hai loại cơ sở kế toán: **cơ sở tiền mặt và cơ sở dồn tích có điều chỉnh** (Hình1). Điều này xuất phát từ quan điểm về nguồn lực của Nhà nước. Đơn vị Nhà nước chỉ chú ý đến những nguồn lực có thể đáp ứng nhu cầu chi tiêu hiện hành, mà đầu tiên phải kể đến vốn bằng tiền - nguồn lực chắc chắn nhất để chi tiêu mà không gặp bất kì hạn chế nào để chuyển đổi. Tiếp đến là các nguồn lực tài chính ngắn hạn (bao gồm các khoản phải thu ngắn hạn và các tài sản ngắn hạn khác) có thể sẵn sàng đáp ứng nhu cầu tiêu dùng phát sinh. Nguồn lực tài chính dài hạn không phục vụ cho nhu cầu chi tiêu hiện hành nên thường không được chú trọng trong các đơn vị (Mai Thị Hoàng Minh và cộng sự, 2017). Nếu lựa chọn cơ sở kế toán tiền mặt, đồng nghĩa với việc coi vốn bằng tiền là nguồn lực tài chính hiện hành duy nhất, theo đó các khoản thu nhập, chi phí được ghi nhận ngay trong kỳ thực tế đã thu/chi tiền mà không quan tâm đến việc các khoản thu nhập, chi phí đó có liên quan đến những kỳ nào, giữa chúng có phù hợp với nhau không? Điều này có thể dẫn đến những đánh giá không đúng về năng lực chi tiêu thực sự của đơn vị trong năm. Đối với các đơn vị sự nghiệp sẽ không tính được đầy đủ chi phí của dịch vụ công. Chính vì vậy, trong thời gian gần đây quan điểm của Nhà nước trong việc nhìn nhận các nguồn lực tài chính cũng đã có sự thay đổi và dần chú trọng hơn đến các nguồn lực tài chính ngắn hạn khác bên cạnh vốn bằng tiền và cơ sở để hạch toán các nguồn lực này là cơ sở dồn tích có điều chỉnh.

Theo đó:

- Đối với hoạt động NSNN: các khoản thu nhập liên quan đến các hoạt động Nhà nước như kinh phí do ngân sách cấp, thu phí, lệ phí và các khoản thu khác đều được ghi nhận và báo cáo dựa trên cơ sở tiền mặt. Một số khoản chi phí như: tiền lương, tiền công cho cán bộ công chức, viên chức, chi phí vật tư, văn phòng phẩm, TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài... theo quy định được phép ghi nhận ngay khi phát sinh trong kỳ, tức là dựa trên cơ sở dồn tích, nhưng đến cuối kỳ phải được báo



Hình 1: Đặc điểm kế toán đơn vị HCSN theo Quyết định 19/2006

cáo dựa trên cơ sở tiền mặt có điều chỉnh, các khoản chi chưa thanh toán như tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, chi phí dịch vụ mua ngoài... sẽ được đơn vị thanh toán cho các đối tượng. Điều này không tạo nên sự khác biệt giữa chi phí được ghi nhận theo cơ sở dồn tích hay theo cơ sở tiền mặt. Đồng thời, do áp dụng cơ sở tiền mặt nên các TSCĐ hình thành từ nguồn NSNN cấp được ghi tăng chi hoạt động ngay thời điểm đưa vào sử dụng và quyết toán ngay trong kỳ kế toán năm, cuối năm kế toán chỉ tính số hao mòn tài sản nên trong chi hoạt động các năm tiếp theo của đơn vị không có khoản chi phí liên quan đến những tài sản này. Như vậy, đơn vị không thể tính được đầy đủ chi phí hoạt động, làm cơ sở xác định giá dịch vụ công. Hay nói cách khác, các nguyên tắc phù hợp, giá gốc không được đề cập đến.

- Đối với hoạt động sản xuất kinh doanh, chế độ kế toán HCSN đã quy định sử dụng nguyên tắc cơ sở dồn tích đầy đủ tương tự như doanh nghiệp (DN) để hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Doanh thu hoạt động sản xuất kinh doanh (doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, doanh thu hoạt động tài chính và các khoản thu nhập khác gắn với hoạt động sản xuất kinh doanh) được ghi nhận khi đủ điều kiện theo quy định của VAS14 - Chuẩn mực doanh thu và thu nhập khác. Chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh (chi phí tiền lương, tiền công, chi phí nguyên vật liệu, chi phí dịch vụ mua ngoài, khấu hao TSCĐ, chi phí tài chính và các khoản chi phí khác gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh) sẽ được ghi nhận ngay khi phát sinh chi phí. Nhóm tác giả cho rằng cơ sở kế toán áp dụng trong hạch toán hoạt động sản xuất kinh

doanh là hoàn toàn phù hợp bởi mục đích của hoạt động sản xuất kinh doanh trong đơn vị HCSN cũng tương tự mục đích của hoạt động sản xuất kinh doanh trong DN.

Thứ hai, về căn cứ để ghi chép:

- Đối với việc ghi nhận các nguồn lực của đơn vị, chế độ kế toán hướng dẫn ghi nhận doanh thu của đơn vị bao gồm cả các khoản thu không thuộc sở hữu của đơn vị như các khoản thu phí, lệ phí,... thu hộ Nhà nước. Trong khi đó khoản kinh phí Nhà nước cấp có bản chất là thu của đơn vị lại không được ghi nhận là doanh thu.

- Đối với các khoản chi Ngân sách, chế độ kế toán đã không phân biệt các khoản chi tiêu tài chính và chi tiêu ngân sách, dẫn đến việc ghi nhận các khoản chi không phản ánh đúng bản chất kinh tế của nghiệp vụ phát sinh. Ví dụ, nguồn kinh phí Nhà nước cấp cho đơn vị để mua tài sản được tính vào tổng chi của đơn vị ngay trong năm hình thành tài sản, nhưng khoản khấu hao/hao mòn TSCĐ không được tính vào chi phí hoạt động của đơn vị, những khoản vật tư chưa được xuất ra sử dụng trong năm vẫn được tính để ghi nhận chi trong năm làm cơ sở quyết toán với NSNN...

Thứ ba, về cấu trúc hệ thống tài khoản kế toán:

Do quan điểm về cơ sở kế toán áp dụng nên trong hệ thống tài khoản kế toán không có các tài khoản doanh thu đúng nghĩa. Các tài khoản thu và chi, được phép để số dư cuối kỳ, số thu, chi năm nay được hạch toán vào kết quả năm sau với lý do là vì thủ tục hành chính năm nay chưa hoàn tất. Chính vì vậy, việc ghi nhận doanh thu, chi phí không phản ánh đúng bản chất của nghiệp vụ mà phụ thuộc vào thủ tục hành chính của đơn vị.

Thứ tư, về hệ thống báo cáo kế toán: Theo quy định, các báo cáo tài chính (BCTC) và báo cáo quyết toán ngân sách có chung mẫu biểu, chỉ khác về thời điểm quyết toán. Dưới góc độ tài chính, nội hàm của hệ thống báo cáo này chủ yếu phục vụ công tác quyết toán NSNN và chỉ phản ánh số liệu chi ngân sách trong năm mà không thể hiện số liệu về nhận ứng trước từ ngân sách cũng như thông tin về tài sản, nguồn vốn của đơn vị. Cơ sở ghi nhận, hạch toán kế toán để lập các báo cáo này là kế toán tiền mặt. Do đó, không thể đáp ứng thông tin đầu vào của tổng KTNN trong lập BCTC nhà nước theo Nghị định 25/2016.

Như vậy, cơ sở kế toán áp dụng đã chi phối đến toàn bộ nội dung chế độ kế toán theo Quyết định 19 cũng như phương pháp kế toán áp dụng tại các đơn vị HCSN.

3. Chế độ kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp theo Thông tư 107/2017 và những cải cách

Sự phát triển của nền kinh tế trong bối cảnh hội nhập, quá trình tái cơ cấu bộ máy quản lý Nhà nước từ tập trung sang phân tán, hình thành nhiều đơn vị tự chủ hơn với các quyền tự chủ khác nhau để tự quản lý và tự chịu trách nhiệm đặt ra yêu cầu đối với các đơn vị phải khai thác và sử dụng những nguồn lực tự chủ một cách hiệu quả nhất đã dẫn đến sự thay đổi quan điểm về nguồn lực của Nhà nước. Nếu như trước đây, nguồn lực quan trọng của Nhà nước chỉ là vốn bằng tiền và các nguồn lực tài chính ngắn hạn thì ngày nay, nó đã bao trùm tất cả các nguồn lực kinh tế của đơn vị (Mai Thị Hoàng Minh và cộng sự, 2017). Trong bối cảnh đó, đơn vị HCSN không chỉ đơn thuần là đơn vị sử dụng NSNN mà còn là đơn vị kinh tế, thực hiện cung cấp các dịch vụ công. Với quan điểm là đơn vị kinh tế các đơn vị HCSN phải lấy thu để bù đắp chi. Khi quan điểm về nguồn lực thay đổi, tất yếu dẫn đến sự thay đổi trong tư duy lựa chọn cơ sở kế toán. Cơ sở kế toán phải thay đổi cho thích hợp với các loại hoạt động của đơn vị. Thêm vào đó là một số yêu cầu cấp thiết được đặt ra trong bối cảnh hiện tại: (1) Cần phải sửa đổi chế độ kế toán có liên quan trong khu vực kế toán Nhà nước nhằm đáp ứng được yêu cầu quản lý trong giai đoạn mới đối với khu vực Nhà nước, đáp ứng yêu cầu quản lý tài chính công; (2) Cần phải ban hành hệ thống báo cáo kế toán mới theo các cơ sở kế toán áp dụng.

Chế độ kế toán HCSN ban hành theo Thông tư 107/2017/TT-BTC của BTC đã thể hiện sự đột phá

trong tư duy so với chế độ kế toán HCSN ban hành theo Quyết định 19/2006/QĐ-BTC và Thông tư 185/2010/TT-BTC. Những cải cách mang tính cách mạng của chế độ mới thể hiện trên một số điểm sau:

Một là, trong chế độ kế toán tồn tại song song 2 cơ sở kế toán là kế toán dồn tích áp dụng cho các hoạt động tài chính của đơn vị và kế toán tiền mặt áp dụng cho các hoạt động ngân sách (Hình 2).

Trong hoạt động tài chính, kế toán ghi nhận doanh thu, chi phí ngay tại thời điểm phát sinh mà không đợi đến lúc thu, chi tiền. Thực hiện kế toán dồn tích sẽ giúp các đơn vị tính đúng, tính đủ chi phí hoạt động, làm cơ sở xác định giá dịch vụ theo yêu cầu của Nghị định 16. Thông tin kế toán tài chính một mặt phản ánh được đúng bản chất của các luồng tiền, mặt khác sẽ giúp các đối tượng sử dụng có khả năng hiểu biết sâu sắc hơn về hoạt động của các đơn vị cũng như khả năng tạo ra giá trị công của các đơn vị.

Trong khi đó, với hoạt động ngân sách, do đặc thù NSNN cấp và quyết toán theo số thực cấp và thực chi nên bắt buộc phải thực hiện theo cơ sở tiền. Việc thực hiện cùng lúc 2 cơ sở kế toán thực chất nhằm tách biệt chủ thể quản lý tài chính với chủ thể quản lý ngân sách nhà nước. Đặc điểm này tuy làm cho khối lượng công việc của đơn vị nhiều nhưng đảm bảo tách bạch thông tin tài chính với thông tin ngân sách nhằm đáp ứng các mục tiêu khác nhau. Đây là cải cách lớn nhất, chi phối các nội dung khác của chế độ kế toán mới.

Hai là, từ quan điểm của cơ sở dồn tích nên mọi dòng tài sản vào đơn vị đều được coi là doanh thu, không phân biệt nguồn gốc do ngân sách cấp hay vay nợ nước ngoài, từ phí, lệ phí để lại đơn vị. Theo cơ sở dồn tích kế toán cần tuân thủ một số nguyên tắc đã được áp dụng trong các DN. Một là, ghi nhận doanh thu, chi phí theo nguyên tắc phù hợp. Tuy nhiên, do mối quan hệ với ngân sách, kinh phí cấp thông qua Kho bạc nhà nước nên chỉ có các khoản thu đã đủ điều kiện (hoàn thành thủ tục, được Kho bạc Nhà nước duyệt chi) mới được ghi nhận vào doanh thu. Cũng do cơ chế tài chính đó, các khoản chi nhưng chưa có doanh thu tương ứng sẽ được phản ánh vào tài khoản trung gian “Tạm thu”. Hai là, nguyên tắc giá gốc được áp dụng gần đầy đủ đối với các loại tài sản của đơn vị (trừ công cụ, dụng cụ). Chế độ cũng đã đã ngầm định phương pháp kế toán khác nhau giữa

doanh thu trao đổi và doanh thu không trao đổi phát sinh trong các đơn vị. TSCĐ hình thành từ các nguồn khác nhau đều được tính hao mòn, khấu hao vào chi phí hoạt động. Việc chi tiết hơn một số tài khoản kế toán, bổ sung nhiều tài khoản mới với phương pháp hạch toán có nhiều điểm tương đồng với kế toán DN, nhằm phản ánh đầy đủ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh mà các quy định trước đó chưa đề cập đến.

Theo quan điểm của cơ sở tiền, mọi hoạt động liên quan đến ngân sách nhà nước chỉ được ghi nhận khi thực thu, thực chi. Các tài khoản kế toán được thiết kế theo hình thức cấp phát, quy trình cấp, nhận kinh phí của Kho bạc nhà nước.

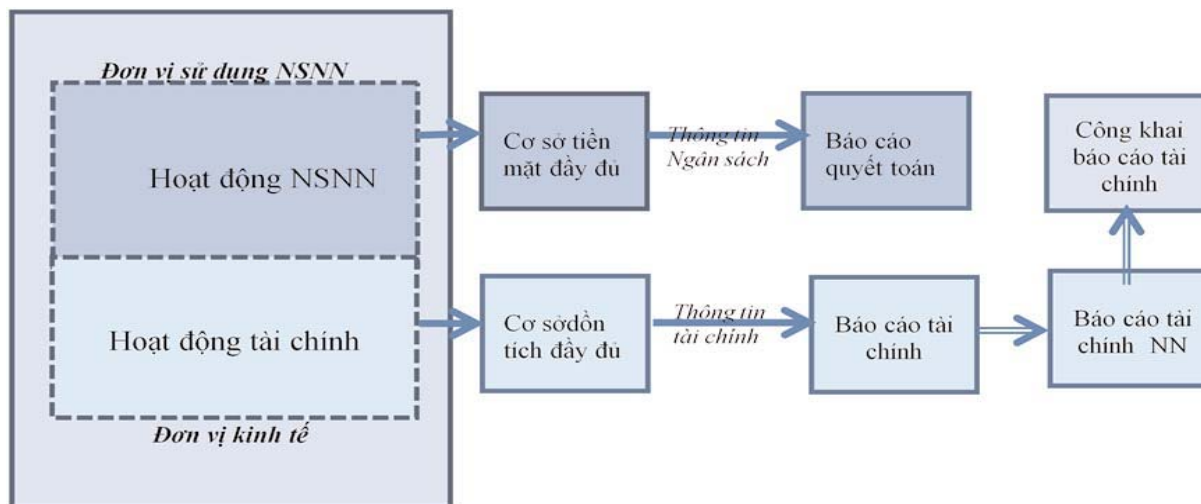
Những nội dung đó đã thể hiện rất rõ sự thay đổi trong quan điểm của Nhà nước về nguồn lực tài chính và cơ sở kế toán.

Ba là, hệ thống báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích với 4 báo cáo có nhiều điểm tương đồng với hệ thống BCTC của các DN (về tên gọi, cấu trúc, chỉ tiêu trình bày) đã tạo nên sự thống nhất ở mức độ nhất định cho hệ thống kế toán của nước ta góp phần quản lý thống nhất tài chính quốc gia. Quan trọng hơn là các BCTC của đơn vị công có thể là cơ sở để tổng hợp trong hệ thống BCTC Nhà nước được lập theo quy định trong Nghị định 25/2017/NĐ-CP của Chính phủ ban hành ngày 14/3/2017. Hệ thống báo cáo quyết toán được lập trên cơ sở tiền về cơ bản không có nhiều khác biệt so với các báo cáo theo Quyết định 19/2006.

4. Những vướng mắc cần giải quyết khi áp dụng chế độ kế toán mới

Chế độ kế toán ban hành năm 2017 thể hiện sự đột phá trong tư duy, quan điểm kế toán cho các đơn vị HCSN. Tuy nhiên, khi thực hiện chế độ kế toán này từ ngày 1/1/2018 cũng phát sinh nhiều khó khăn, vướng mắc cần giải quyết đối với các đơn vị. Điển hình là:

- Về thời gian chỉnh lý quyết toán 2017 và chuyển số: Theo quy định từ ngày 1/1/2018 các đơn vị HCSN đều phải thực hiện chuyển số kế toán. Tuy nhiên, quyết toán năm 2017 thường được duyệt từ tháng 3/2018. Điều này cũng đồng nghĩa với việc có một số tài khoản có thể sẽ phải điều chỉnh sau khi quyết toán được duyệt. Đồng thời, cũng sẽ có một số khoản khó xác định sẽ theo dõi ở tài khoản nào, như số liệu trên các tài khoản 661 - Chi hoạt động, 461- Nguồn kinh phí hoạt động. Với vấn đề này Bộ Tài chính cần có những hướng dẫn cụ thể hơn cho các đơn vị, trong đó cần quan tâm đến việc chuyển các khoản thu, chi phí chi tiết theo từng hoạt động. Theo chúng tôi, đặc điểm quản lý ngân sách, nhà nước cấp đủ cho các đơn vị để chi cho các hoạt động nên phổ biến là số ngân sách cấp bằng (=) số chi tiêu thực tế nên các đơn vị không chuyển số liệu chờ quyết toán trên các tài khoản 461 và 661 sang tài khoản mới, chỉ sau khi quyết toán được duyệt, nếu còn số dư (số chi hoạt động không được duyệt) mới chuyển sang tài khoản 138 - Phải thu khác.



Hình 2: Đặc điểm kế toán đơn vị HCSN theo Thông tư 107/2017

- Về cơ chế quản lý tài chính: mặc dù trong 3 năm gần đây Bộ Tài chính đã có những quy định mới theo hướng giao quyền nhiều hơn cho các đơn vị HCSN như một bước đệm làm cơ sở để chuyển sang cơ sở dồn tích đầy đủ. Tuy nhiên, so với những nội dung trong TT107 vẫn còn nhiều khó khăn cần giải quyết, chẳng hạn về quyền tự chủ tài chính, tự chịu trách nhiệm của các đơn vị chưa cao, việc tính và sử dụng khấu hao, hao mòn TSCĐ, về giao vốn nhà nước cho đơn vị.

Với những vướng mắc này, trước mắt, cần ban hành quy định về quản lý, hao mòn TSCĐ mới thay thế cho Quyết định số 162/2014/TT-BTC ngày 06/11/2014 đã lạc hậu. Sau đó, cần có những quy định cụ thể hơn về giao quyền tự chủ tài chính và tự chịu trách nhiệm cho các đơn vị, cho phép các đơn vị có toàn quyền sử dụng các nguồn thu được phép sử dụng trên cơ sở tuân thủ luật pháp để có thể khai thác tối đa tiềm năng của đơn vị. Cần phân định rõ hoạt động dịch vụ và hoạt động thu hộ chi hộ. Chẳng hạn, trong các trường phổ thông công lập các hoạt động cung cấp bữa ăn trưa, tổ chức xe đưa, đón học sinh, tổ chức sinh hoạt ngoại khóa,... có phải là dịch vụ hay không?

- Về kế toán tài sản tại các đơn vị:

Đối với TSCĐ: các đơn vị sự nghiệp hiện đang sử dụng tài sản hình thành từ nguồn kinh phí nhà nước cấp trong các năm trước. Có 2 khả năng xảy ra: (1) TSCĐ chưa hao mòn hết giá trị và (2) TSCĐ đã hao mòn hết giá trị. Dù trong trường hợp nào, để tính đúng, tính đủ chi phí đơn vị cũng phải tính hao mòn, khấu hao của những tài sản này. Đối với tài sản loại (1) có thể dựa vào giá trị còn lại của tài sản để tính tiếp khấu hao. Còn đối với loại (2), muốn tính được giá trị còn lại làm cơ sở tính khấu hao cần phải định giá trị tài sản và thực hiện thủ tục giao vốn của nhà nước theo cơ chế như giao vốn cho doanh nghiệp. Vậy cơ quan nào chịu trách nhiệm định giá tài sản với số lượng rất lớn này. Theo Cục Quản lý công sản (2017) hiện nay 4 loại TSNN có giá trị lớn gồm đất, nhà, ô tô, tài sản có giá trị từ 500 triệu đồng trở lên thuộc diện được quản lý. Trong đó, đến 1/7/2016 các đơn vị sự nghiệp công lập hiện quản lý số tài sản có tỷ trọng lớn nhất chiếm 64,53% về số lượng, 69,06% về giá trị. Theo Luật quản lý và sử dụng tài sản công năm 2017 các đơn vị sự nghiệp công lập đủ điều kiện được Nhà nước xác định giá trị tài sản để giao cho đơn vị quản lý theo cơ chế giao vốn cho

doanh nghiệp thuộc một trong các loại hình: tự bảo đảm chi thường xuyên và chi đầu tư; tự bảo đảm chi thường xuyên; tự bảo đảm một phần chi thường xuyên và Đơn vị do Nhà nước bảo đảm chi thường xuyên có phương án sử dụng tài sản hiệu quả được Bộ trưởng, Thủ trưởng cơ quan trung ương quyết định xác định giá trị để giao cho đơn vị. Tuy nhiên, trong thực tế các thủ tục công nhận đơn vị sự nghiệp tự chủ tài chính, thủ tục kiểm kê, xác định giá trị tài sản và trình cấp có thẩm quyền quyết định giao cho đơn vị quản lý theo cơ chế giao vốn cho DN, thủ tục lập phương án sử dụng tài sản vào các hoạt động có tính chất kinh doanh lại rất phức tạp. Điều này cũng có nghĩa là rất khó có thể xác định thời điểm cụ thể để tất cả các đơn vị sự nghiệp công lập tính đủ được chi phí dịch vụ. Hay nói cách khác các cơ quan chức năng khó quản lý chặt chẽ tài sản cũng như khai thác hết hiệu quả của các tài sản này.

Theo chúng tôi, chúng ta cần tổ chức kiểm kê, đánh giá lại toàn bộ tài sản công trong các đơn vị ở phạm vi toàn quốc để có thông tin về số lượng, chất lượng, xác định giá trị của tài sản phù hợp với thực tế. Trên cơ sở đó đẩy nhanh tiến độ giao vốn đối với các tài sản, trong đó đặc biệt chú trọng các tài sản thuộc nhóm (2). Đồng thời, thành lập tổ chức chuyên định giá trị tài sản nhà nước trực thuộc Cục Công sản, Bộ Tài chính với đội ngũ công chức có trình độ chuyên môn cao về lĩnh vực công tác.

Đối với công cụ dụng cụ (CCDC): có 2 vấn đề cần quan tâm là (1) Tính giá CCDC mua ngoài cho hoạt động hành chính, sự nghiệp nhập kho do hiện tại không theo nguyên tắc giá gốc (chi phí trong quá trình mua hàng ghi nhận vào tài khoản chi phí) và (2) Hướng dẫn kế toán chuyển TSCĐ không đủ tiêu chuẩn thành CCDC (giá trị còn lại của tài sản lớn) chưa đầy đủ. Với vấn đề (1), Bộ Tài chính cần có hướng dẫn bổ sung tính giá CCDC mua ngoài theo giá gốc để đảm bảo thống nhất với các loại tài sản khác như nguyên vật liệu, hàng hóa. Tương tự với vấn đề (2), có thể hướng dẫn các đơn vị khi chuyển loại tài sản cần chuyển cả nguồn hình thành tài sản từ tài khoản 36621 - Giá trị còn lại của TSCĐ sang tài khoản 36622 - Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ tồn kho.

- Về con người: thay đổi chế độ kế toán không chỉ đơn giản là thay thế tài khoản kế toán, báo cáo kế toán cần lập mà quan trọng hơn là phải thay đổi tư duy của người làm kế toán, người quản lý cũng

như người sử dụng thông tin kế toán. Vì vậy, các đối tượng này phải có sự quan tâm thích đáng cho nghiên cứu các quy định mới dưới các hình thức tự nghiên cứu hoặc qua hướng dẫn của chuyên gia. Các đơn vị cũng cần đầu tư về chi phí, thời gian cho viên chức nghiên cứu, học tập.

- Về các công việc khác: các đơn vị phải cập nhật phần mềm theo chế độ kế toán mới. Với số lượng đơn vị HCSN lớn tại nước ta hiện nay thì đây là một công việc đòi hỏi nhiều thời gian cài đặt, hướng dẫn sử dụng và chi phí.

Trên đây là một số vướng mắc lớn nhất đòi hỏi sự nỗ lực trong thời gian tới của BTC, các đơn vị HCSN, Kho bạc NN, Công ty cung cấp phần mềm. Trong đó, theo chúng tôi quan trọng nhất là BTC phải nhanh chóng bổ sung các quy định về tài chính làm cơ sở pháp lý cho các đơn vị có thể triển khai triệt để chế độ kế toán mới trong thời gian sớm nhất.

5. Kết luận

Chế độ kế toán ban hành theo TT107/2017 không chỉ là hướng dẫn thay đổi công việc đơn thuần mà là yêu cầu thay đổi tư duy của người làm kế toán và người sử dụng thông tin kế toán. Sự thay đổi này có ảnh hưởng đến bộ phận kế toán, tài chính và toàn bộ đơn vị. Tuy nhiên, đây là những thay đổi cần thiết, là động lực để cải tiến các hoạt động, công tác quản lý tài chính và ra quyết định trong mỗi đơn vị cũng như toàn bộ khu vực công. Cần tin tưởng rằng hệ thống kế toán tốt hơn sẽ dẫn đến báo cáo tốt hơn, cung cấp thông tin tốt hơn cho việc ra quyết định và cuối cùng là dẫn đến sử dụng các nguồn lực công tốt hơn.

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2006), *Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC Về việc ban hành Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp*, ngày 14/3/2006.
2. Bộ Tài chính (2017), *Thông tư 107/2017/TT-BTC Hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp*.
3. Chính phủ (2017), *Nghị định số 25/2017/NĐ-CP về Báo cáo Tài chính nhà nước* ngày 14/3/2017.
4. Lê Thị Thanh Huyền (2017), *Một số điểm mới trong quy định về kế toán hành chính sự nghiệp*, Tạp chí Tài chính, số 12 kỳ 2 tháng 12/2017.

5. Le Thi Nha Trang (2012), *Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements*, Masters Thesis, University of Tampere.

6. Mai Thị Hoàng Minh & Phan Thị Thúy Quỳnh (2017), *Cơ sở kế toán trong Kế toán hành chính sự nghiệp ở Việt Nam (Accounting basis for non-profit organization accounting in Vietnam)*, Tạp chí Kế toán - Kiểm toán, số 6/2017.

7. Ngô Thanh Hoàng (2014), *Hệ thống kế toán công ở Việt Nam - Thực trạng và kiến nghị*, Tạp chí nghiên cứu Tài chính - Kế toán, số 12(137)/2014.

8. Nguyễn Thị Hoài (2017), *Hoàn thiện hệ thống báo cáo tại các đơn vị hành chính, sự nghiệp*, Tạp chí Quản lý Ngân quỹ Quốc gia, số tháng 3/2017.

9. Quốc hội (2015), Luật Kế toán.

10. Rozaidy Mahady et al. (2017), *Accrual Accounting in Public Sectors: Possible Contextual and Application Gaps for Future Research Agenda*, Asian Journal of Finance & Accounting, ISSN 1946-052X, 2017, Vol. 9, No.

11. Trần Thị Hồng Mai (2016), *Cải cách kế toán công của Việt nam thời kỳ hội nhập kinh tế quốc tế*, Kỷ yếu Hội thảo khoa học quốc tế Hội nhập - Hợp tác và phát triển, ĐHTM.

Summary

In the context of international economic integration, renovations need to be implemented comprehensively in public accounting system of Vietnam in general, and the accounting of administrative units in particular to meet the requirements of international organizations, and public finance management. The regulations for accounting of administrative units, which was issued in 2006 on the basis of adjusted accrual accounting has revealed restrictions; recorded information does not reflect the full coverage of the public cash flow management, not in accordance with international practices. The introduction of Circular 107/2007 with the innovative basis applying for accounting system has reflected changes from thinking to accounting methods. This article focuses on clarifying the reform of the accounting system, identifying obstacles arising in the implementation of new policy to recommend appropriate solutions.