



# KẾ TOÁN KINH PHÍ CẢI CÁCH TIỀN LƯƠNG THEO CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP

TRẦN THỊ THU HƯƠNG

**Quốc hội ban hành Nghị quyết số 104/2023/QH15 về dự toán ngân sách nhà nước năm 2024. Trong đó, về thực hiện chính sách tiền lương, từ ngày 01/7/2024, thực hiện cải cách tổng thể chính sách tiền lương theo Nghị quyết số 27-NQ/TW ngày 21/5/2018 của Hội nghị lần thứ bảy Ban Chấp hành Trung ương khóa XII. Theo đó, các bộ, ngành, địa phương, đơn vị cần cân đối các nguồn lực để đảm bảo thực hiện chính sách cải cách chính sách tiền lương. Bên cạnh nguồn lực của ngân sách, nguồn kinh phí cải cách tiền lương do các đơn vị tiết kiệm được để sử dụng cho cải cách tiền lương sẽ tạo sự chủ động cho đơn vị và giảm bớt gánh nặng cho ngân sách nhà nước. Việc ghi chép theo dõi đầy đủ số liệu nguồn kinh phí cải cách tiền lương đơn vị tiết kiệm để sử dụng thực hiện cải cách tiền lương năm 2024 và các năm sau theo Nghị quyết 27-NQ/TW có ý nghĩa quan trọng.**

Từ khóa: Kinh phí cải cách tiền lương, chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp, chi phí, doanh thu

## THE REFORM OF SALARY ACCOUNTING UNDER THE ADMINISTRATIVE ACCOUNTING REGIME

Tran Thi Thu Huong

*The National Assembly issued Resolution No. 104/2023/QH15 on the state budget estimate for 2024. Regarding the implementation of salary policies, starting from July 1st, 2024, comprehensive reforms in salary policies are to be implemented according to Resolution No. 27-NQ/TW dated May 21st, 2018, of the 7th Central Committee Plenum of the Term XII. Accordingly, ministries, sectors, localities, and units need to balance resources to ensure the implementation of salary policy reforms. In addition to budgetary resources, funds saved by units for salary reform will provide autonomy to the units and reduce the burden on the state budget. Proper recording and tracking of the savings intended for salary reform are significant for the implementation of salary reforms in 2024 and subsequent years in accordance with Resolution 27-NQ/TW.*

*Keywords: Salary reform budget, administrative accounting regime, enterprise, expenses, revenue*

Ngày nhận bài: 12/3/2024

Ngày hoàn thiện biên tập: 20/3/2024

Ngày duyệt đăng: 28/3/2024

## Trích lập kinh phí cải cách tiền lương

Theo quy định hiện nay, hàng năm các cơ quan

hành chính nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập được ngân sách nhà nước (NSNN) bảo đảm một phần chi thường xuyên (nhóm 3) và đơn vị sự nghiệp công lập do NSNN bảo đảm toàn bộ chi thường xuyên (nhóm 4) phải tiết kiệm các nguồn kinh phí hoạt động để trích lập kinh phí cải cách tiền lương tạo nguồn cho điều chỉnh tiền lương cơ sở. Trong đó, nguồn kinh phí cải cách tiền lương được trích lập theo tỷ lệ trên cơ sở nguồn thu tại đơn vị và tiết kiệm từ 10% kinh phí NSNN cấp theo hướng dẫn của Bộ Tài chính. Nguồn kinh phí cải cách tiền lương do đơn vị tiết kiệm hàng năm được sử dụng cho việc điều chỉnh mức lương cơ sở theo quy định.

Năm 2024, để cân đối các nguồn lực để đảm bảo thực hiện chính sách cải cách chính sách tiền lương theo Nghị quyết số 27-NQ/TW, Thông tư số 76/2023/TT-BTC của Bộ Tài chính tiếp tục quy định các đơn vị phải tiết kiệm nguồn kinh phí hoạt động để trích lập kinh phí cải cách tiền lương tạo nguồn cho thực hiện cải cách tiền lương, gồm:

- Các bộ, cơ quan trung ương khi phân bổ và giao dự toán cho các đơn vị trực thuộc phải xác định số tiết kiệm 10% chi thường xuyên tăng thêm năm 2024 so với dự toán năm 2023 dành cho cải cách tiền lương. Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khi phân bổ và giao dự toán ngân sách cho các đơn vị trực thuộc, ngân sách cấp dưới phải xác định số tiết kiệm 10% dự toán chi thường xuyên năm 2024 (trừ các khoản tiền lương, phụ cấp, đóng góp theo lương, các khoản có tính chất lương



và các khoản chi cho con người theo chế độ) theo quy định để thực hiện cải cách tiền lương năm 2024.

- Đơn vị phải sử dụng tối thiểu 40% số thu được để lại theo chế độ năm 2024, riêng đối với số thu từ việc cung cấp các dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh, y tế dự phòng và dịch vụ y tế khác của cơ sở y tế công lập sử dụng tối thiểu 35%. Phạm vi trích lập kinh phí cải cách tiền lương trên cơ sở số thu đã được Bộ Tài chính quy định cụ thể cho các cơ quan hành chính nhà nước và các đơn vị sự nghiệp công lập tự bảo đảm một phần chi thường xuyên và đơn vị sự nghiệp công lập do NSNN bảo đảm chi thường xuyên. Riêng các đơn vị sự nghiệp công lập tự bảo đảm chi đầu tư và chi thường xuyên, đơn vị sự nghiệp công lập tự bảo đảm chi thường xuyên, các cơ quan được cấp có thẩm quyền cho phép thực hiện cơ chế tự chủ tài chính như đơn vị sự nghiệp công tự bảo đảm chi đầu tư và chi thường xuyên hoặc đơn vị sự nghiệp công lập tự bảo đảm chi thường xuyên thì đơn vị được quyết định tỷ lệ nguồn thu phải trích lập để tạo nguồn thực hiện cải cách tiền lương và tự bảo đảm nguồn kinh phí thực hiện cải cách tiền lương.

- Số dư nguồn kinh phí cải cách tiền lương cuối năm 2023 chưa sử dụng hết sẽ được tiếp tục chuyển sang năm 2024 để thực hiện cải cách tiền lương theo Nghị quyết số 27-NQ/TW.

### Thực hiện kế toán kinh phí cải cách tiền lương

Căn cứ các quy định nêu trên, đơn vị phải thực hiện tính toán để trích lập kinh phí cải cách tiền lương năm 2024 phù hợp với mô hình hoạt động và từng nguồn kinh phí phát sinh tại đơn vị. Các số liệu có liên quan phải được đơn vị ghi chép, hạch toán kế toán theo hướng dẫn của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp (HCSN) ban hành theo Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính (sau đây gọi tắt là chế độ kế toán HCSN). Theo đó, đơn vị phải thực hiện kế toán kinh phí cải cách tiền lương trên một số tài khoản phù hợp với từng nguồn kinh phí phải thực hiện tiết kiệm, bao gồm tài khoản (TK) 468 “Nguồn cải cách tiền lương”, TK 008 “Dự toán chi hoạt động”, TK 337 “Tạm thu” (TK 014 “Phí được khấu trừ để lại”) và một số TK khác có liên quan, cụ thể như sau:

#### **Đối với kinh phí cải cách tiền lương trích lập từ nguồn thu hoạt động dịch vụ, thu khác trong năm theo quy định**

Theo hướng dẫn của chế độ kế toán HCSN các nguồn thu hoạt động dịch vụ và thu khác trong năm mà đơn vị đã thu được hoặc chắc chắn sẽ thu được

phải được ghi nhận là doanh thu trong năm, cuối năm đơn vị kết chuyển doanh thu, chi phí để xác định kết quả hoạt động. Theo đó, số đơn vị trích lập kinh phí cải cách tiền lương trên cơ sở các nguồn thu hoạt động dịch vụ và thu khác trong năm sẽ được theo dõi trên TK 468 “Nguồn cải cách tiền lương”.

Vì vậy, đối với các đơn vị có phát sinh các nguồn thu hoạt động dịch vụ và thu khác trong năm và có quy định phải trích lập kinh phí cải cách tiền lương thì phải mở TK 468 “Nguồn cải cách tiền lương” để phản ánh số hiện có và tình hình biến động kinh phí cải cách tiền lương của đơn vị. TK 468 “Nguồn cải cách tiền lương” có kết cấu như sau:

- Số phát sinh bên Nợ: Phản ánh kinh phí cải cách tiền lương giảm.

- Số phát sinh bên Có: Phản ánh kinh phí cải cách tiền lương tăng.

Tài khoản này có số dư bên Có để phản ánh kinh phí cải cách tiền lương đơn vị đã trích lập nhưng hiện đang còn dư, đơn vị chưa sử dụng hết chuyển sang năm sau.

- Khi xác định kinh phí cải cách tiền lương cần phải trích lập từ nguồn thu hoạt động dịch vụ, thu khác trong năm đơn vị cần phải tính toán theo tỷ lệ phù hợp với từng nguồn kinh phí có phát sinh tại đơn vị trong năm. Sau khi đơn vị tính toán chính xác khoản phải trích lập kinh phí cải cách tiền lương theo tỷ lệ quy định từ nguồn thu hoạt động dịch vụ, thu khác trong năm, thực hiện kết chuyển số liệu từ tài khoản thặng dư (thâm hụt) sang tài khoản kinh phí cải cách tiền lương để theo dõi riêng kinh phí cải cách tiền lương, bút toán ghi Nợ TK 421 “Thặng dư (thâm hụt) lũy kế”/Có TK 468 “Nguồn cải cách tiền lương”.

- Từ tháng 7/2024, khi đơn vị sử dụng nguồn kinh phí cải cách tiền lương đã trích lập trên TK 468 “Nguồn cải cách tiền lương” để thực hiện chi lương mới theo chính sách cải cách tiền lương, các bước thực hiện như sau:

*Bước 1:* Khi xác định chi phí tiền lương phải trả (bao gồm toàn bộ các khoản chi lương trong kỳ mà đơn vị phải chi trả), hạch toán chi phí của đơn vị trong kỳ với bút toán ghi Nợ TK Chi phí (TK 154, 642,...)/Có TK 334 “Phải trả người lao động”.

*Bước 2:* Khi đơn vị chuyển tiền vào tài khoản đơn vị tại ngân hàng để trả lương cho người lao động, căn cứ chứng từ đã chuyển tiền để ghi giảm tài khoản tiền gửi đang theo dõi theo dõi các nguồn thu của đơn vị đồng thời ghi tăng tài khoản tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng với bút toán: ghi Nợ TK 112 (Tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng)/Có TK 112 (Tiền gửi theo dõi nguồn thu của đơn vị tại ngân hàng hoặc kho bạc).



*Bước 3:* Khi đơn vị nhận được báo Nợ của ngân hàng về việc đã chuyển trả tiền lương vào tài khoản cho người lao động, căn cứ báo Nợ hạch toán tất toán nghĩa vụ với người lao động đồng thời tất toán số dư tài khoản tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng với bút toán: ghi Nợ TK 334 “Phải trả người lao động”/Có TK 112 (Tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng).

*Bước 4:* Cuối năm, sau khi cân đối các nguồn kinh phí hiện có, đối với phần chi lương mới trong kỳ tính vào nguồn kinh phí cải cách tiền lương được trích lập từ nguồn thu hoạt động dịch vụ và thu khác (bao gồm cả số được trích lập trong năm và số dư từ 2023 chuyển sang), đơn vị kết chuyển để ghi giảm nguồn kinh phí cải cách tiền lương đã sử dụng với bút toán ghi Nợ TK 468 “Nguồn cải cách tiền lương”/Có TK 421 “Thặng dư (thâm hụt) lũy kế”.

Để phản ánh đầy đủ các khoản chi phí về tiền lương trong năm, đơn vị lưu ý khi sử dụng nguồn kinh phí cải cách tiền lương đã trích lập trên tài khoản 468 “Nguồn cải cách tiền lương” để thực hiện chi lương mới theo chính sách cải cách tiền lương, không được hạch toán giảm trực tiếp kinh phí cải cách tiền lương trên tài khoản 468 “Nguồn cải cách tiền lương” (tức là không hạch toán Nợ TK 468/Có TK 112).

Trường hợp cuối năm kinh phí cải cách tiền lương từ nguồn thu hoạt động dịch vụ, thu khác chưa sử dụng hết được tiếp tục mang sang năm sau thì số liệu này phải được trình bày trên Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị (Biểu B01/BCTC) tại chi tiêu “Tài sản thuần khác” và được thuyết minh trên Thuyết minh báo cáo tài chính (Biểu B04/BCTC) là số dư kinh phí cải cách tiền lương.

***Đối với kinh phí cải cách tiền lương trích lập trong năm từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí***

Theo hướng dẫn của chế độ kế toán HCSN, đơn vị không được ghi nhận doanh thu ngay đối với khoản thu được hưởng từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí; đơn vị sẽ kết chuyển dần vào doanh thu tương ứng với số kinh phí đã được sử dụng trong kỳ. Theo đó, nguồn kinh phí cải cách tiền lương đơn vị trích lập từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí sẽ không được theo dõi trên TK 468 “Nguồn cải cách tiền lương” như đối với kinh phí cải cách tiền lương trích lập từ nguồn thu hoạt động dịch vụ, thu khác. Vì vậy quy trình toán hạch toán kế toán có một số khác biệt như sau:

- Khi thu được khoản phí, theo quy định đơn vị sẽ ghi nhận là khoản tạm thu trong kỳ, với bút toán

ghi Nợ TK 111 “Tiền mặt” hoặc Nợ TK 112 “Tiền gửi ngân hàng, kho bạc”/Có TK 337 “Tạm thu” (3373).

- Sau đó, định kỳ đơn vị tính toán căn cứ tỷ lệ được cơ quan có thẩm quyền cho phép để lại sử dụng cho các hoạt động, hạch toán nhận kinh phí trên tài khoản ngoại bảng với bút toán ghi Nợ TK 014 “Phí được khấu trừ, để lại”.

- Việc ghi nhận doanh thu từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí chỉ được thực hiện sau khi đơn vị đã sử dụng kinh phí và có đủ hồ sơ có liên quan để quyết toán khoản đã chi. Theo đó, đối với kinh phí từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí mà đơn vị chưa sử dụng (bao gồm cả kinh phí cải cách tiền lương) sẽ được theo dõi số liệu trên TK 337 “Tạm thu” (trong bảng) đồng thời số liệu này cũng thể hiện trên TK 014 “Phí được khấu trừ, để lại” (ngoại bảng). Đơn vị phải mở sổ kế toán chi tiết để theo dõi riêng kinh phí cải cách tiền lương chưa được sử dụng (bao gồm cả số trích lập trong năm và số mang sang từ năm 2023).

- Từ tháng 7/2024, khi đơn vị sử dụng nguồn kinh phí cải cách tiền lương đã trích lập từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí để thực hiện chi lương mới theo chính sách cải cách tiền lương, thực hiện như sau:

*Bước 1:* Xác định chi phí tiền lương phải trả trong kỳ (bao gồm toàn bộ các khoản chi lương trong kỳ mà đơn vị phải chi trả), hạch toán chi phí của đơn vị trong kỳ với bút toán ghi Nợ TK Chi phí (TK 154, 614,...)/Có TK 334 “Phải trả người lao động”.

*Bước 2:* Khi đơn vị trích tài khoản tiền gửi phí, lệ phí để chuyển tiền vào tài khoản đơn vị tại ngân hàng trả lương cho người lao động, căn cứ chứng từ đã chuyển tiền để ghi giảm tài khoản tiền gửi phí, lệ phí của đơn vị tại kho bạc nhà nước, đồng thời ghi tăng TK tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng với bút toán: Nợ TK 112 (Tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng)/ Có TK 112 (Tiền gửi phí, lệ phí của đơn vị) đồng thời ghi Có TK 014 “Phí được khấu trừ để lại”.

*Bước 3:* Khi đơn vị nhận được báo Nợ của ngân hàng về việc đã chuyển trả tiền lương vào tài khoản cho người lao động, tương tự như đối với trường hợp 1 nêu trên, căn cứ báo Nợ hạch toán tất toán nghĩa vụ với người lao động, đồng thời tất toán số dư TK tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng với bút toán: ghi Nợ TK 334 “Phải trả người lao động”/Có TK 112 (Tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng).

*Bước 4:* Cuối năm, sau khi cân đối các nguồn kinh phí hiện có, đối với phần chi lương mới trong kỳ tính vào nguồn kinh phí cải cách tiền lương được trích lập từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí (bao gồm cả số được trích lập



trong năm và số dư từ 2023 chuyển sang), đơn vị ghi giảm số dư nguồn kinh phí cải cách tiền lương trên Sổ theo dõi chi tiết nguồn kinh phí cải cách tiền lương.

Trường hợp cuối năm kinh phí cải cách tiền lương từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí chưa sử dụng hết được tiếp tục mang sang năm sau thì số liệu này phải được trình bày trên Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị (Biểu B01/BCTC) tại chi tiêu "Tạm thu", tuy nhiên, hiện nay chưa có hướng dẫn thuyết minh chi tiết riêng số dư nguồn kinh phí cải cách tiền lương trong số liệu tạm thu này.

### **Đối với kinh phí cải cách tiền lương trích lập trong năm từ dự toán kinh phí NSNN được giao**

Theo hướng dẫn của chế độ kế toán HCSN, tương tự như kinh phí từ nguồn phí được khấu trừ, để lại theo pháp luật phí, lệ phí, đơn vị không được ghi nhận doanh thu ngay đối với khoản kinh phí nhận từ NSNN cấp trong năm, mà chỉ ghi nhận doanh thu tương ứng với số kinh phí đã được sử dụng trong kỳ có đủ hồ sơ quyết toán với NSNN theo quy định. Theo đó, phần kinh phí đơn vị trích lập từ khoản tiết kiệm 10% chi thường xuyên từ nguồn NSNN để cải cách tiền lương cũng sẽ không được thể hiện số liệu trên TK 468 "Nguồn cải cách tiền lương" như đối với kinh phí cải cách tiền lương trích lập từ nguồn thu hoạt động dịch vụ, thu khác.

Với đặc thù của việc quản lý kinh phí NSNN, kinh phí cải cách tiền lương đơn vị trích lập từ khoản tiết kiệm 10% chi thường xuyên từ nguồn NSNN là kinh phí đơn vị chưa chi đang còn số dư dự toán tại kho bạc nơi giao dịch (mã nguồn chi 14 "Kinh phí thực hiện chính sách tiền lương"). Do vậy, từ tháng 7/2024, khi đơn vị sử dụng nguồn kinh phí cải cách tiền lương đã trích lập từ khoản tiết kiệm 10% chi thường xuyên từ nguồn NSNN để thực hiện chi lương mới theo chính sách cải cách tiền lương thì thực hiện tương tự như kế toán chi phí nói chung từ nguồn NSNN, cụ thể như sau:

- Bước 1: Xác định chi phí tiền lương phải trả trong kỳ (bao gồm cả phần tiền lương tăng thêm theo chính sách cải cách tiền lương) hạch toán ghi Nợ các TK 611, 612,.../Có TK 334 "Phải trả người lao động".

- Bước 2: Khi rút dự toán (thực chi) chuyển tiền vào tài khoản đơn vị tại ngân hàng để trả lương cho người lao động, hạch toán ghi Nợ TK 112 (Tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng)/Có TK 511 "Thu hoạt động do NSNN cấp", đồng thời ghi Có TK 008 "Dự toán chi hoạt động" (mã nguồn chi 14 đối với phần chi lương rút từ khoản tiết kiệm 10% chi thường xuyên từ nguồn NSNN,...).

- Bước 3: Khi nhận được báo Nợ của ngân hàng

về việc đã trả tiền lương vào tài khoản cho người lao động, hạch toán ghi Nợ TK 334 "Phải trả người lao động"/ Có TK 112 (Tiền gửi trả lương của đơn vị tại ngân hàng).

Đối với dự toán kinh phí giao trong năm chưa sử dụng hết được phép mang sang năm sau theo quy định (bao gồm cả khoản tiết kiệm 10% chi thường xuyên từ nguồn NSNN để cải cách tiền lương), vì chưa rút dự toán nên số dư nguồn cải cách tiền lương sẽ được theo dõi trên số dư Nợ TK 008 "Dự toán chi hoạt động" tại đơn vị. Số liệu này hiện nay chưa có hướng dẫn trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị.

### **Kết luận**

Như vậy, mặc dù chế độ kế toán HCSN hướng dẫn kế toán kinh phí cải cách tiền lương trên TK 468 "Nguồn cải cách tiền lương" khá rõ ràng và đầy đủ, tuy nhiên, do quy trình quản lý khác nhau giữa các nguồn kinh phí nên hiện nay khi thực hiện kế toán đặc biệt là khai thác thông tin số liệu liên quan đến kinh phí cải cách tiền lương còn lại chưa sử dụng, cần lưu ý tính toán cụ thể đối với từng nguồn kinh phí để có số liệu một cách chính xác.

Hiện nay, Bộ Tài chính (Cục Quản lý, giám sát Kế toán, Kiểm toán) đang nghiên cứu hướng dẫn sửa đổi chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp trên cơ sở 11 chuẩn mực kế toán công Việt Nam, trong đó gồm chuẩn mực số 9 "Doanh thu từ các giao dịch trao đổi" và chuẩn mực số 23 "Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi", theo đó đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc và thời điểm ghi nhận doanh thu tại các đơn vị, trên cơ sở đó giúp theo dõi được số liệu nguồn kinh phí cải cách tiền lương đơn vị đã trích lập, đã sử dụng và còn lại chưa sử dụng của tất cả các nguồn kinh phí trên cùng một tài khoản; đồng thời trình bày minh bạch thông tin số liệu về trích lập và sử dụng nguồn kinh phí cải cách tiền lương trên báo cáo tài chính của đơn vị. 

### **Tài liệu tham khảo:**

1. Bộ Tài chính (2023), Thông tư số 50/2023/TT-BTC ngày 17/7/2023 hướng dẫn xác định nhu cầu, nguồn và phương thức chi thực hiện điều chỉnh mức lương cơ sở theo Nghị định số 24/2023/NĐ-CP và điều chỉnh trợ cấp hàng tháng đối với cán bộ xã đã nghỉ việc theo Nghị định số 42/2023/NĐ-CP;
2. Bộ Tài chính (2023), Thông tư số 76/2023/TT-BTC ngày 29/12/2023 về tổ chức thực hiện dự toán NSNN năm 2024;
3. Bộ Tài chính (2017), Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 hướng dẫn chế độ HCSN.

### **Thông tin tác giả:**

ThS. Trần Thị Thu Hương

Cục Quản lý, Giám sát Kế toán, Kiểm toán (Bộ Tài chính)

Email: tranthithuhuong1@mof.gov.vn