



QUY ĐỊNH VỀ KẾ TOÁN DOANH THU HÀNH CHÍNH, SỰ NGHIỆP

HỒ THỊ VINH

Kế toán doanh thu đóng vai trò quan trọng trong việc đảm bảo tính chính xác và trung thực của thông tin về doanh thu tại các đơn vị hành chính, sự nghiệp. Việc quy định chuẩn hoá các nguyên tắc kế toán doanh thu tại Thông tư số 24/2024/TT-BTC đảm bảo phản ánh đúng doanh thu đơn vị nhận được trong kỳ, phù hợp với nguyên tắc, yêu cầu của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam và thông lệ quốc tế, giúp cho việc đánh giá hiệu quả hoạt động và quản lý nguồn lực tài chính của các đơn vị công.

Từ khoá: Doanh thu, giao dịch trao đổi, giao dịch không trao đổi

REGULATIONS ON REVENUE ACCOUNTING IN ADMINISTRATIVE UNITS

Ho Thi Vinh

Revenue accounting plays a crucial role in ensuring the accuracy and transparency of revenue data in administrative units. The standardized principles for revenue accounting were stipulated in Circular No. 24/2024/TT-BTC to ensure the accurate reflection of revenue received by units during the period, and to comply with the requirements of Vietnamese Public Sector Accounting Standards and international practices. This helps evaluate the operational efficiency and financial resource management of public units.

Keywords: Revenue, exchange transactions, non-exchange transactions

Ngày nhận bài: 11/7/2024

Ngày hoàn thiện biên tập: 18/7/2024

Ngày duyệt đăng: 25/7/2024

Đặt vấn đề

Triển khai “Đề án công bố hệ thống Chuẩn mực kế toán công Việt Nam” được phê duyệt theo Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31/7/2019 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, đến nay Bộ Tài chính đã công bố 3 đợt Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS), gồm 16 Chuẩn mực, trong đó có 3 chuẩn mực quy định về kế toán doanh thu gồm VPSAS 09- Doanh thu từ các giao dịch trao đổi; VPSAS 11- Hợp đồng xây dựng; VPSAS 23- Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi. Các chuẩn mực này đều thừa nhận hầu hết các nội dung của chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Thông tư số 24/2024/TT-BTC ngày 17/4/2024 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán hành chính,

sự nghiệp được xây dựng trong bối cảnh Việt Nam đang cải cách mạnh mẽ tài chính khu vực công và có nhiều sự thay đổi trong tài chính, ngân sách liên quan đến các quy định pháp luật hiện hành về ngân sách nhà nước; pháp luật quản lý, sử dụng tài sản công... Theo đó, nội dung chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp ban hành theo Thông tư số 24/2024/TT-BTC có nhiều sự thay đổi so với chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp quy định tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC. Một trong những nội dung cải cách là đã triển khai các nguyên tắc, yêu cầu của chuẩn mực kế toán công Việt Nam, trong đó có các nội dung hướng dẫn về kế toán doanh thu.

Khái quát Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu

Doanh thu bao gồm tổng giá trị các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị đã thu được hoặc sẽ thu được trong kỳ báo cáo, làm tăng tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị nhưng không bao gồm các khoản tăng liên quan đến vốn góp từ chủ sở hữu. Doanh thu mà các đơn vị thuộc khu vực công nhận được phát sinh từ cả giao dịch trao đổi và giao dịch không trao đổi.

Giao dịch trao đổi là giao dịch trong đó đơn vị nhận được tài sản hoặc dịch vụ, hoặc nợ phải trả được giảm trừ và thanh toán trực tiếp cho đơn vị khác tham gia giao dịch bằng một giá trị tương đương (thông thường là tiền, hàng hóa, dịch vụ hoặc quyền sử dụng tài sản). Việc ghi nhận và kế toán doanh thu từ các giao dịch trao đổi được hướng dẫn tại VPSAS 09 - Doanh thu từ các giao dịch trao đổi.

Giao dịch không trao đổi là giao dịch mà đơn vị tiếp nhận các nguồn lực theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp hoặc chỉ bồi hoàn danh nghĩa. Theo đó, đơn vị nhận tài sản từ đơn vị khác mà không



thanh toán trực tiếp bằng một giá trị tương đương hoặc chuyển giao tài sản cho đơn vị khác mà không được thanh toán trực tiếp bằng một giá trị tương đương. Việc ghi nhận và kế toán doanh thu từ các giao dịch không trao đổi được hướng dẫn tại VPSAS 23- Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi.

Đơn vị cần xác định luồng vào là doanh thu từ giao dịch trao đổi hay là doanh thu từ giao dịch không trao đổi để ghi nhận doanh thu phù hợp, VPSAS 23 quy định “Để xác định bản chất của một giao dịch là trao đổi hoặc không trao đổi thì phải thực hiện những đánh giá mang tính chuyên môn”. Yếu tố quan trọng nhất để phân biệt giao dịch là trao đổi hay không trao đổi là khi nhận được các nguồn lực đơn vị có phải chi trả một khoản tương đương hay không.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu được quy định như sau:

VPSAS 09 - Doanh thu từ các giao dịch trao đổi

VPSAS 09 quy định phương pháp kế toán và trình bày báo cáo tài chính đối với doanh thu phát sinh từ các giao dịch trao đổi gồm doanh thu cung cấp dịch vụ; doanh thu bán hàng hóa và doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự từ việc cho phép các đơn vị khác sử dụng tài sản của mình. Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của khoản đã thu được hoặc sẽ thu được.

Theo VPSAS 09, điều kiện chung để ghi nhận doanh thu là khi và chỉ khi đơn vị có khả năng chắc chắn về sự gia tăng của lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị và các lợi ích kinh tế này có thể được xác định một cách đáng tin cậy. Khi xác định giao dịch, điều kiện ghi nhận cần được xem xét tùy theo hoàn cảnh cụ thể của giao dịch. Điều kiện ghi nhận doanh thu áp dụng cho một giao dịch phụ thuộc vào từng loại doanh thu khác nhau. Mỗi loại doanh thu phải tuân thủ các điều kiện ghi nhận chung cùng với các điều kiện ghi nhận cụ thể áp dụng cho loại doanh thu đó (gồm doanh thu cung cấp dịch vụ; doanh thu bán hàng hóa; doanh thu từ việc cho phép các đơn vị khác sử dụng tài sản của mình như tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức, lợi nhuận được chia...).

VPSAS 23 - Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi

VPSAS 23 quy định phương pháp kế toán và trình bày báo cáo tài chính đối với doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi, không bao gồm các giao dịch không trao đổi liên quan đến việc hợp nhất đơn vị trong các trường hợp đơn vị bị chia

tách, sáp nhập...

Doanh thu từ giao dịch không trao đổi phát sinh xuất phát từ đặc điểm hoạt động của một đơn vị công. Theo đó đơn vị nhận được các luồng kinh phí để thực hiện chức năng, nhiệm vụ được giao mà không phải bồi hoàn một giá trị tương đương. Doanh thu không trao đổi sẽ được đơn vị tiếp nhận thông qua hoạt động chuyển giao. Các khoản chuyển giao đơn vị có thể nhận được rất đa dạng (bằng tiền hoặc không bằng tiền), bao gồm các khoản viện trợ không hoàn lại, các khoản thừa kế, quà tặng, nhận hỗ trợ hàng hoá, dịch vụ...

Đối với đơn vị công khi nhận được tài sản chuyển giao của một bên khác (phát sinh luồng vào) thông thường đều kèm theo quy định, thỏa thuận... về việc sử dụng tài sản nhận được. Theo VPSAS 23, đơn vị cần phải xem xét các quy định đặt ra trước của bên chuyển giao đối với luồng tài chính nhận được này để ghi chép kế toán phù hợp với bản chất của giao dịch. Các quy định đối với tài sản chuyển giao có thể là các điều kiện hoặc các hạn chế.

Điều kiện đối với tài sản chuyển giao: là các điều khoản yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó theo các quy định đã được đặt ra trước, nếu không phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó cho bên chuyển giao. Để thỏa mãn là điều kiện đối với tài sản chuyển giao, thì các quy định này phải là điều kiện ràng buộc, tức là nó phải có hiệu lực thực sự trên thực tế khi đơn vị nhận và sử dụng tài sản chuyển giao, nếu sử dụng không phù hợp với các quy định đã đặt ra thì bắt buộc phải hoàn trả lại tài sản chuyển giao cho bên chuyển giao.

Hạn chế đối với tài sản chuyển giao: Là các thỏa thuận nhằm hạn chế hoặc hướng dẫn việc sử dụng tài sản chuyển giao, nhưng không có các yêu cầu cụ thể rằng đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản cho bên chuyển giao nếu không sử dụng theo các quy định đã được đặt ra. Trong trường hợp này các thỏa thuận, hướng dẫn của bên chuyển giao thực chất không phải là các quy định ràng buộc để đơn vị nhận được tài sản, nên tại thời điểm tiếp nhận tài sản không phát sinh nghĩa vụ hoàn trả, theo đó đơn vị có thể ghi nhận doanh thu ngay.

Theo VPSAS 23, với nguồn lực phát sinh từ giao dịch không trao đổi mà đơn vị ghi nhận tăng tài sản thì đồng thời ghi nhận tăng doanh thu hoặc một khoản nợ phải trả tương ứng. Để ghi nhận tài sản, thì một trong hai điều kiện phải thỏa mãn là “Giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy”. Theo đó, với trường hợp đơn vị được ghi nhận



doanh thu ngay thì giá trị để ghi nhận doanh thu sẽ tương ứng với giá trị của tài sản được ghi nhận; VPSAS 23 cũng quy định “Doanh thu từ giao dịch không trao đổi được xác định bằng với giá trị tăng lên của tài sản ròng được đơn vị ghi nhận”.

VPSAS 11 - Hợp đồng xây dựng

VPSAS 11 quy định phương pháp kế toán chi phí và doanh thu liên quan đến các hợp đồng xây dựng đối với các đơn vị công là nhà thầu tham gia hợp đồng xây dựng.

Doanh thu hợp đồng xây dựng được xác định bằng giá trị hợp lý của khoản đã thu hoặc phải thu. Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận tùy thuộc vào kết quả của hợp đồng xây dựng có thể ước tính một cách đáng tin cậy hay không. Theo đó, khi có thể ước tính kết quả của hợp đồng xây dựng một cách đáng tin cậy, doanh thu của hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng tại ngày báo cáo (được gọi là phương pháp tỷ lệ hoàn thành). Khi kết quả của hợp đồng xây dựng không được ước tính một cách đáng tin cậy thì doanh thu chỉ được ghi nhận tương ứng với số chi phí đã phát sinh và có khả năng thu hồi được.

Quy định về kế toán doanh thu tại Thông tư số 24/2024/TT-BTC

Trên cơ sở nội dung quy định tại các VPSAS về doanh thu, chế độ kế toán hành chính sự nghiệp do Bộ Tài chính ban hành theo Thông tư số 24/2024/TT-BTC ngày 17/4/2024 đã đưa ra các hướng dẫn cụ thể liên quan đến kế toán doanh thu và trình bày doanh thu trên báo cáo tài chính của đơn vị như làm rõ khái niệm về doanh thu; phân loại lại doanh thu; quy định nguyên tắc kế toán doanh thu phù hợp với các VPSAS và thông lệ quốc tế...

Đối với VPSAS 11 - Hợp đồng xây dựng, do đặc điểm hoạt động của các đơn vị công, như cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập chủ yếu liên quan đến nhiệm vụ quản lý nhà nước hoặc cung cấp dịch vụ sự nghiệp công, do vậy các đơn vị này hầu hết không trực tiếp tham gia vào các hoạt động thi công xây dựng dự án, công trình (như thi công xây dựng hệ thống, nhà máy, các tài sản kết cấu hạ tầng), mà thường đóng vai trò là chủ đầu tư để ký hợp đồng với nhà thầu để thi công, xây dựng. Các hoạt động của đơn vị công tham gia trực tiếp vào hợp đồng xây dựng thông thường liên quan đến hoạt động của Ban quản lý dự án đầu tư xây dựng, như các hoạt động cung cấp dịch vụ tư vấn, quản lý dự án. Vì vậy, tại Thông tư số 24/2024/TT-BTC không hướng dẫn kế toán hoạt động thi công xây dựng đối

với nhà thầu, chỉ hướng dẫn kế toán nguồn thu từ chi phí quản lý dự án phát sinh tại Ban quản lý dự án (theo nguyên tắc ghi nhận doanh thu không trao đổi), nguồn thu từ dịch vụ tư vấn (theo nguyên tắc ghi nhận doanh thu từ cung cấp dịch vụ)...

Một số nội dung triển khai Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu quy định tại Thông tư số 24/2024/TT-BTC, gồm:

Thứ nhất, bổ sung khái niệm về doanh thu

Thông tư số 24/2024/TT-BTC quy định “Doanh thu là tổng các nguồn lực đơn vị thu được trong kỳ báo cáo làm tăng tài sản thuần của đơn vị, không bao gồm các khoản đơn vị kế toán cấp dưới nhận kinh phí điều hoà tập trung do đơn vị kế toán cấp trên cấp từ quỹ thuộc đơn vị hoặc từ kinh phí mang sang năm sau (trong trường hợp tổ chức đơn vị kế toán theo ngành dọc và đơn vị kế toán cấp dưới nhận kinh phí điều hoà tập trung) và không bao gồm các khoản tăng liên quan đến vốn góp của chủ sở hữu (trong trường hợp đơn vị được thực hiện theo mô hình góp vốn). Các nguồn lực đơn vị thu được có thể bằng tiền, tài sản, dịch vụ hoặc nguồn lực khác”. Đồng thời, Thông tư số 24/2024/TT-BTC cũng đưa ra hướng dẫn đơn vị xem xét dòng vào để phân biệt doanh thu và các khoản thu hộ.

Thứ hai, phân loại doanh thu phù hợp với quy định của VPSAS

Thông tư số 24/2024/TT-BTC quy định doanh thu bao gồm doanh thu từ giao dịch không trao đổi (gọi tắt là doanh thu không trao đổi) và doanh thu từ giao dịch trao đổi (gọi tắt là doanh thu trao đổi).

Doanh thu không trao đổi là doanh thu từ các nguồn lực đơn vị nhận được mà không phải bồi hoàn trực tiếp hoặc chỉ bồi hoàn danh nghĩa, bao gồm:

- Doanh thu từ nguồn kinh phí NSNN cấp cho hoạt động của đơn vị trong năm, gồm kinh phí NSNN giao tự chủ tài chính; kinh phí NSNN giao không tự chủ tài chính; kinh phí NSNN cấp cho đầu tư xây dựng dự án, công trình của đơn vị và đầu tư xây dựng, dự án, công trình đơn vị là chủ đầu tư;
- Doanh thu từ nguồn viện trợ, hỗ trợ từ các nhà tài trợ trong nước và nước ngoài;
- Doanh thu từ nguồn vay nợ nước ngoài của Chính phủ, chính quyền địa phương mà đơn vị được giao là chủ dự án...

Doanh thu không trao đổi gồm doanh thu từ giao dịch không trao đổi có điều kiện và doanh thu từ giao dịch không trao đổi không có điều kiện. Theo đó, Thông tư số 24/2024/TT-BTC có hướng dẫn cụ thể về giao dịch có điều kiện và giao dịch không có điều kiện phù hợp với các quy định tại VPSAS 23 về điều kiện đối với tài sản chuyển giao và hạn chế



đối với tài sản chuyển giao.

Doanh thu trao đổi là doanh thu từ các nguồn lực đơn vị nhận được và phải trực tiếp bồi hoàn cho bên khác một giá trị tương đương (thông thường dưới hình thức hàng hóa, dịch vụ, hoặc quyền sử dụng tài sản). Doanh thu trao đổi bao gồm doanh thu từ cung cấp dịch vụ sự nghiệp công theo chức năng, nhiệm vụ được giao; doanh thu bán sản phẩm, hàng hoá; doanh thu từ cho thuê tài sản; doanh thu từ tiền lãi; các khoản doanh thu khác liên quan đến việc cho sử dụng tài sản của đơn vị như mang đi liên doanh, liên kết, đầu tư góp vốn... theo quy định pháp luật.

Thứ ba, chuẩn hoá nguyên tắc ghi nhận doanh thu

Tương ứng với việc phân loại doanh thu, Thông tư số 24/2024/TT-BTC quy định các nguyên tắc ghi nhận doanh thu đối với doanh thu không trao đổi và doanh thu trao đổi, đảm bảo tiếp thu các quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu, gồm các hướng dẫn về xác định giá trị, thời điểm ghi nhận doanh thu, điều kiện ghi nhận đối với từng loại doanh thu.

Nguyên tắc ghi nhận doanh thu không trao đổi:

Doanh thu không trao đổi được xác định bằng giá trị của khoản kinh phí, giá trị tài sản hoặc nguồn lực khác mà đơn vị đã nhận được hay chắc chắn sẽ nhận được từ bên cấp kinh phí, bên chuyển giao phù hợp với quy định pháp luật và cơ chế tài chính mà đơn vị áp dụng. Thời điểm ghi nhận doanh thu không trao đổi được xác định tùy thuộc vào các điều kiện đặt ra của bên cấp kinh phí, bên chuyển giao.

Đối với giao dịch không có điều kiện thì khi nhận được nguồn lực đơn vị được ghi nhận doanh thu ngay, bao gồm một số trường hợp sau:

- Nhận dự toán kinh phí NSNN giao tự chủ như kinh phí NSNN giao cho cơ quan nhà nước để thực hiện chế độ tự chủ tài chính theo cơ chế tài chính hiện hành; kinh phí NSNN hỗ trợ chi thường xuyên trong năm cho đơn vị sự nghiệp công lập nhóm 3, kinh phí NSNN cấp chi thường xuyên trong năm cho đơn vị sự nghiệp công lập nhóm 4 theo quy định tại Nghị định số 60/2021/NĐ-CP;

- Nhận các khoản tài trợ, viện trợ nhưng không kèm theo điều kiện sử dụng kinh phí hoặc có kèm theo mục đích sử dụng cụ thể khoản tài trợ, viện trợ nhưng không có thỏa thuận rõ ràng về việc đơn vị phải trả lại tiền cho nhà tài trợ nếu không triển khai công việc;

- Nhận kinh phí hoạt động nghiệp vụ, các khoản thu nhập khác không kèm theo điều kiện sử dụng kinh phí...

Đối với giao dịch có điều kiện thì khi nhận được nguồn lực đơn vị chưa được ghi nhận doanh thu ngay mà phải hạch toán là khoản nhận trước, cho

đến khi sử dụng nguồn lực này phù hợp với điều kiện đã đặt ra thì mới được kết chuyển khoản đã nhận trước vào doanh thu.

Nguyên tắc ghi nhận doanh thu trao đổi:

Doanh thu trao đổi được xác định trên cơ sở thỏa thuận giữa đơn vị và người mua hoặc người sử dụng tài sản, dịch vụ của đơn vị. Doanh thu trao đổi được xác định bằng giá trị của khoản mà đơn vị đã thu được hoặc sẽ thu được, sau khi đã trừ các khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá (nếu có). Doanh thu chỉ được ghi nhận khi thỏa mãn các điều kiện theo quy định tại Thông tư số 24/2024/TT-BTC cho từng loại doanh thu (doanh thu cung cấp dịch vụ; doanh thu bán sản phẩm, hàng hoá; doanh thu tài chính).

Nguyên tắc ghi giảm doanh thu:

Thông tư số 24/2024/TT-BTC quy định rõ đơn vị chỉ được ghi giảm doanh thu đối với các khoản liên quan đến doanh thu trong năm. Trường hợp trong năm nay có phát sinh khoản phải ghi giảm doanh thu của các năm trước thì đơn vị không được ghi giảm doanh thu của kỳ báo cáo năm hiện tại mà phải ghi nhận là chi phí của kỳ báo cáo năm hiện tại (trừ trường hợp pháp luật có quy định khác) và thuyết minh rõ về nội dung này.

Kết luận

Thông tư số 24/2024/TT-BTC đã triển khai hầu hết các nội dung tại 03 Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về doanh thu. Các quy định mới về kế toán doanh thu đảm bảo việc cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác, minh bạch về nguồn thu tại đơn vị. Ngoài ra, với nguyên tắc ghi nhận doanh thu được chuẩn hoá theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam đã tháo gỡ một số vướng mắc, bất cập trong quá trình thực hiện Thông tư số 107/2017/TT-BTC liên quan đến việc theo dõi nguồn giá trị còn lại của tài sản cố định, theo dõi nguồn cải cách tiền lương...

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính, Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp;
2. Chính phủ, Nghị định số 60/2021/NĐ-CP ngày 21/6/2021 quy định cơ chế tự chủ tài chính của đơn vị sự nghiệp công lập;
3. Bộ Tài chính, Thông tư số 24/2024/TT-BTC ngày 17/4/2024 hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp;
4. Quyết định số 1366/QĐ-BTC ngày 6/7/2022 công bố 6 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 2.

Thông tin tác giả:

ThS. Hồ Thị Vinh

Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán - Bộ Tài chính

Email: hothivinh@mof.gov.vn