

THỰC TRẠNG CHUẨN MỰC VÀ CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VIỆT NAM VỀ MUA TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH

● LÊ THỊ HÒA

TÓM TẮT:

Tài sản hữu hình là những tư liệu lao động chủ yếu tham gia trực tiếp hay gián tiếp vào quá trình sản xuất - kinh doanh, có thời gian sử dụng lâu dài và có giá trị lớn nên đòi hỏi doanh nghiệp phải tổ chức tốt công tác hạch toán để theo dõi, nắm chắc tình hình tăng, giảm về số lượng và giá trị nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng tài sản cố định, tối đa hóa lợi nhuận. Chính vì tầm quan trọng của tài sản cố định với hoạt động sản xuất - kinh doanh nên doanh nghiệp cần phải tổ chức quản lý, hạch toán tài sản này một cách hợp lý. Để làm tốt điều này, doanh nghiệp cần nắm được hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán về mua bán tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH). Bài viết này đưa ra thực trạng hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán tại Việt Nam.

Từ khóa: Chuẩn mực và chế độ kế toán, kế toán tài sản cố định hữu hình.

1. Chuẩn mực kế toán Việt Nam về mua bán tài sản cố định hữu hình

Tại Việt Nam, chuẩn mực quy định kế toán TSCĐ được quy định chi tiết trong chuẩn mực VAS 03 "TSCĐHH" theo Quyết định số 149/2000/QĐ-BTC vào ngày 30/12/2001 và chưa trải qua lần sửa đổi, bổ sung nào. Nội dung của chuẩn mực gồm:

- **Ghi nhận TSCĐHH:** Các loại tài sản được ghi nhận là TSCĐHH phải thỏa mãn đồng thời cả 4 tiêu chuẩn: (a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó, (b) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy, (c) Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm, (d) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

- **Xác định giá trị sử dụng ban đầu:** TSCĐHH phải được xác định theo nguyên giá do đó chi phí bao gồm những chi phí mà doanh nghiệp đã phải bỏ ra để có được TSCĐHH tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Do đó, nguyên giá sẽ không bao gồm các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử, chi phí lãi vay phải trả khi mua tài sản không được vốn hóa quy định của chuẩn mực đi vay (chuẩn mực VAS 16), các khoản lỗ ban đầu do máy móc không hoạt động đúng như dự tính, các khoản lãi nội bộ cũng như chi phí không hợp lý vượt quá mức bình thường khi doanh nghiệp tư xây dựng, tự chế TSCĐHH (chuẩn mực VAS 03.13-22).

- **Xác định giá trị ghi nhận ban đầu:** Trong quá trình sử dụng TSCĐHH được xác định theo

nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị còn lại của TSCĐHH chỉ được ghi điều chỉnh khi có quyết định đánh giá lại của cơ quan có thẩm quyền.

- **Khấu hao:** Chuẩn mực quy định TSCĐHH khi được sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh phải được thực hiện khấu hao theo 1 trong 3 phương pháp: phương pháp khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần và phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm. Việc lựa chọn phương pháp khấu hao nào đều tùy thuộc vào mục đích sử dụng và mục tiêu của doanh nghiệp. Số khấu hao được trích phải được hạch toán vào chi phí sản xuất trong kỳ kinh doanh trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác của doanh nghiệp. Chuẩn mực VAS 03 từ mục 29 đến 30 quy định doanh nghiệp không tiếp tục trích khấu hao đối với những TSCĐHH đã hết thời gian trích khấu hao nhưng vẫn đang được sử dụng để tạo ra lợi ích kinh doanh. Cuối mỗi kỳ kế toán doanh nghiệp có thể xem xét điều chỉnh lại phương pháp trích khấu hao hoặc thời gian trích khấu hao của TSCĐHH.

- **Những bán và thanh lý TSCĐHH:** Là hoạt động ghi giảm giá trị TSCĐHH hiện tại của doanh nghiệp, lãi hay lỗ từ các hoạt động này được ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ.

- **Trình bày trên Báo cáo tài chính:** Trên báo cáo tài chính, kế toán phải trình bày được thông tin liên quan đến TSCĐHH gồm: phương pháp xác định khấu hao, nguyên giá TSCĐHH, thời gian sử dụng hữu ích hay tỷ lệ trích khấu hao, nguyên giá, hao mòn lũy kế và giá trị còn lại vào đầu năm, cuối kỳ kế toán. Trên Thuyết minh Báo cáo tài chính, phải thể hiện được nguyên giá TSCĐHH tăng, giảm trong kỳ, số khấu hao tăng, giảm, lũy kế hao mòn đến cuối kỳ và giá trị còn lại của TSCĐHH đã sử dụng để cầm cố, thế chấp, chi phí đầu tư xây dựng dở dang, cam kết mua bán TSCĐHH có giá trị lớn trong tương lai, giá trị còn lại của TSCĐHH tạm thời không sử dụng, nguyên giá đã khấu hao hết nhưng vẫn còn giá trị sử dụng, giá trị TSCĐHH còn lại chờ thanh lý. Bất kỳ thay đổi nào liên quan đều phải được giải

trình bản chất và ảnh hưởng sự thay đổi của nó.

Như vậy có thể thấy chuẩn mực kế toán VAS 03 có rất nhiều điểm tương đồng với chuẩn mực quốc tế IAS 16 về TSCĐHH.

2. Chế độ kế toán Việt Nam hiện tại về mua bán tài sản cố định hữu hình

Ngày 22/12/2014 Bộ Tài chính chính thức ban hành Thông tư số 200/2014/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp, thay thế chế độ kế toán doanh nghiệp theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC, Thông tư số 244/2009/TT-BTC.

Tại điều 35 Thông tư số 200/2014/TT-BTC đã quy định rất chi tiết rõ ràng chế độ kế toán liên quan đến TSCĐHH, cụ thể:

- Nguyên tắc kế toán:

Quy định những tiêu chí để ghi nhận là TSCĐHH của doanh nghiệp, cách xác định nguyên giá của các loại TSCĐHH tùy thuộc vào cách thức hình thành, mục đích sử dụng của loại tài sản đó.

Vi dụ như:

+ Nguyên giá TSCĐHH do mua sắm gồm: Giá mua (trừ các khoản được chiết khấu thương mại, giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như chi phí chuẩn bị mặt bằng, chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu, chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế phẩm do chạy thử), chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác. Chi phí lãi vay phát sinh khi mua sắm TSCĐ đã hoàn thiện (TSCĐ sử dụng được ngay mà không cần qua quá trình đầu tư xây dựng) không được vốn hóa vào nguyên giá

+ Khi mua TSCĐ được kèm theo thiết bị, phụ tùng thay thế thì phải xác định và ghi nhận riêng thiết bị và phụ tùng thay thế theo giá trị phù hợp. Nguyên giá TSCĐ được mua là tổng chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng trừ đi giá trị thiết bị, phụ tùng thay thế.

+ Nguyên giá TSCĐ mua sắm theo hình thức trả chậm: giá mua ngay tại thời điểm mua cộng

các chi phí liên quan trực tiếp tính đến thời điểm đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (không bao gồm các khoản thuế hoàn lại). Khoản chênh lệch giữa giá mua chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh theo kỳ hạch toán.

- Tài khoản sử dụng:

+ Tài khoản phản ánh 211 "Tài sản cố định hữu hình"

+ Bên Nợ:

Nguyên giá của TSCĐHH tăng do XDCB hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, do mua sắm, do nhận vốn góp, do được cấp, do được tặng biếu, tài trợ, phát hiện thừa.

Điều chỉnh tăng nguyên giá của TSCĐ do xây lắp, trang bị thêm hoặc do cải tạo nâng cấp. Điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ do đánh giá lại.

+ Bên Có:

Nguyên giá của TSCĐHH giảm đi điều chuyển cho doanh nghiệp khác, do nhượng bán, thanh lý hoặc đem đi góp vốn liên doanh...

Nguyên giá giảm do tháo bớt một hoặc một số bộ phận.

Điều chỉnh giảm do đánh giá lại.

+ Số dư bên Nợ: nguyên giá TSCĐHH hiện có tại doanh nghiệp

+ Tài khoản 211 có 6 tài khoản cấp 2

2111 "Nhà cửa, vật kiến trúc"

2112 "Máy móc thiết bị"

2113 "Phương tiện truyền tải vật dẫn"

2114 "Thiết bị, dụng cụ quản lý"

2115 "Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm"

2118 "TSCĐ khác".

3. Thực tế áp dụng chuẩn mực và chế độ kế toán hiện nay

Trong tổ chức kế toán của đơn vị có thể vì những lý do khách quan hay chủ quan mà khó tránh khỏi những sai sót nhất định. Vấn đề quan trọng đặt ra đó là làm thế nào khắc phục các sai sót để đảm bảo những thông tin cung cấp là chính xác, nhằm hạn chế tối đa những tổn thất cho

doanh nghiệp. Công tác kế toán TSCĐ tại các doanh nghiệp ở Việt Nam hiện nay đang có những tồn tại và hạn chế như sau:

- *Thứ nhất*, việc phân loại TSCĐ chưa thống nhất với tính chất tham gia của TSCĐ. "TSCĐ trong các DN là những tài sản có giá trị lớn và dự tính đem lại lợi ích kinh tế lâu dài cho DN". Đối với những doanh nghiệp có quy mô lớn thì việc phân loại TSCĐ rất cần phải có độ chính xác cao, vì nó ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng sản xuất của doanh nghiệp. Tuy nhiên, do tính chất của ngành là khai thác và sản xuất, bởi vậy việc phân loại và sử dụng của tài sản cố định sẽ không tránh khỏi những bất cập.

Một TSCĐ hữu hình khi được đưa vào sử dụng sẽ luôn tuân thủ tối đa các điều kiện của kỹ thuật để đảm bảo hoạt động tốt nhất và hiệu quả nhất. Tuy nhiên, nó không thể hạn chế được sự ăn mòn, do tác động của các yếu tố tự nhiên như thời tiết, khí hậu và môi trường. Như vậy, sự hao mòn của TSCĐ hữu hình là một phạm trù khách quan, nằm ngoài ý muốn của doanh nghiệp, nhưng doanh nghiệp lại không thể bỏ qua điều này. Ở góc độ quản lý, nó sẽ giúp cho doanh nghiệp đánh giá mức độ sử dụng tài sản, từ đó sẽ có chính sách quản lý cũng như thu hồi vốn đầu tư cho TSCĐ hữu hình một cách hợp lý.

- *Thứ hai*, phương pháp khấu hao TSCĐ chưa hợp lý, việc quản lý và phân cấp quản lý TSCĐ ở các doanh nghiệp chưa được thuận lợi cho công tác đánh giá hiệu quả TSCĐ. Trong các khâu quản lý tại doanh nghiệp thì có thể nói công tác quản lý kế toán TSCĐ là một trong những mắt xích quan trọng nhất. Quản lý và sử dụng tốt TSCĐ không chỉ có tác dụng nâng cao chất lượng năng lực hoạt động, tiết kiệm vốn mà còn là một biện pháp quan trọng khác phục những tổn thất do hao mòn TSCĐ gây ra.

Bởi vậy, thông tin về TSCĐ, khấu hao TSCĐ là hết sức quan trọng đối với một doanh nghiệp. Theo Thông tư số 203/2009/TT-BTC ngày 20/10/2009 của Bộ Tài chính quy định việc trích hoặc thôi trích khấu hao TSCĐ thực hiện bắt đầu từ ngày mà TSCĐ tăng hoặc giảm. Tuy nhiên, trên thực tế thì DN vẫn tính khấu hao TSCĐ theo

nguyên tắc tròn tháng. Việc tính khấu hao này không phải là sai sót trong yếu, tuy nhiên nó sẽ gây ảnh hưởng đến các chỉ tiêu về chi phí, giá thành, lợi nhuận của DN ở kỳ có biến động tăng hoặc giảm TSCĐ.

- *Thứ ba*, việc kế toán kê khai khấu trừ thuế giá trị gia tăng (GTGT) đầu vào khi đầu tư TSCĐ nhưng không đủ điều kiện được khấu trừ. Điều này sẽ dẫn đến việc xác định sai nguyên giá, giá trị hao mòn và khấu hao TSCĐ, ảnh hưởng đến chi phí, kết quả hoạt động của DN và ảnh hưởng đến nghĩa vụ nộp ngân sách nhà nước.

Theo quy định hiện hành của Nhà nước, doanh nghiệp chỉ được khấu trừ thuế giá trị gia tăng khi mua tài sản, dịch vụ nói chung, TSCĐ nói riêng nếu thỏa mãn đồng thời các điều kiện: (1) Đơn vị kế toán đăng ký với Nhà nước tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ; (2) Khi mua tài sản, dịch vụ đơn vị phải nhận được hóa đơn giá trị gia tăng (mua của đơn vị tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ); (3) Tài sản, dịch vụ mua được sử dụng cho hoạt động thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng, kể cả chịu thuế với thuế suất 0%; (4) Phải có chứng từ thanh toán qua ngân hàng đối với giao dịch có giá trị từ 20.000.000 đồng trở lên. Nếu thiếu một trong bốn điều kiện trên thì khi mua TSCĐ, đơn vị kế toán sẽ không được khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào. Thuế GTGT không được khấu trừ trong trường hợp này sẽ được tính vào nguyên giá TSCĐ.

- *Thứ tư*, giá trị gia tăng quyết toán nâng cấp TSCĐ thành sửa chữa lớn TSCĐ. Chi phí nâng cấp TSCĐ được quyết toán tăng nguyên giá TSCĐ đó sẽ ảnh hưởng đến khấu hao TSCĐ. Sửa

chữa lớn TSCĐ dù là sửa chữa lớn theo kế hoạch (trích trước chi phí sửa chữa), hay sửa chữa lớn ngoài kế hoạch (phân bổ dần chi phí sửa chữa) thì việc quyết toán chi phí sửa chữa chỉ ảnh hưởng trực tiếp đến chi phí sản xuất kinh doanh mà không ảnh hưởng đến khấu hao TSCĐ.

Mục đích của việc quyết toán nâng cấp TSCĐ thành sửa chữa lớn TSCĐ là giá trị gia tăng muốn khấu trừ nhanh chi phí sửa chữa thay vì khấu trừ dần thông qua việc tính khấu hao TSCĐ. Không phải số tiền sửa chữa lớn hay nhỏ để quyết định đưa vào sửa chữa lớn hay nâng cấp mà vấn đề quan trọng đó là phải căn cứ vào kết quả sửa chữa hay khả năng hoạt động của TSCĐ sau sửa chữa.

Theo quy định hiện hành thì sửa chữa TSCĐ là công việc bảo dưỡng, thay thế các chi tiết, bộ phận của TSCĐ nhằm khôi phục khả năng hoạt động theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn như thiết kế ban đầu của TSCĐ: nâng cấp TSCĐ là công việc cải tạo, xây lắp, đầu tư bổ sung cho TSCĐ nhằm nâng cao công suất, chất lượng sản phẩm, tính năng, tác dụng của TSCĐ so với thiết kế ban đầu hoặc kéo dài thời gian sử dụng hay làm giảm chi phí hoạt động của TSCĐ so với trước khi nâng cấp.

Với phương pháp kế toán nâng cấp TSCĐ theo chế độ kế toán hiện hành, nguyên giá TSCĐ sau nâng cấp bằng nguyên giá ban đầu của TSCĐ cộng chi phí nâng cấp thực tế; còn giá trị tính khấu hao - hao mòn của TSCĐ sau nâng cấp được xác định bằng giá trị còn lại của TSCĐ được nâng cấp cộng chi phí nâng cấp thực tế ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Giáo trình kế toán doanh nghiệp - Trường Đại học Kinh tế quốc dân - Hà Nội
2. Giáo trình quản trị tài chính doanh nghiệp - Trường Đại học Kế toán tài chính - Hà Nội.
3. Giáo trình tài chính kế toán - Trường Đại học Kinh tế quốc dân.
4. Giáo trình tài chính doanh nghiệp - Trường Đại học Kinh tế quốc dân.
5. Tạp chí Kế toán.

Ngày nhận bài: 18/3/2019

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 28/3/2019

Ngày chấp nhận đăng bài: 6/4/2019

Thông tin tác giả:

ThS. LÊ THỊ HÒA

Khoa Kế toán

Trường Đại học Kinh tế - Kỹ thuật công nghiệp

CURRENT SITUATION OF VIETNAM'S ACCOUNTING STANDARDS AND ACCOUNTING REGIME FOR TANGIBLE FIXED ASSETS

● Master. **LE THI HOA**

Faculty of Accounting

University of Economics - Technology for Industries

ABSTRACT:

Tangible assets are labor materials that are mainly directly or indirectly involved in production - business processes. Tangible assets can be used for a long time and have great values. As a result, it is necessary for enterprises to do their accounting practices to strictly monitor and manage the increase or decrease in quantity and value of tangible assets in order to enhance the efficiency of using fixed assets, thereby maximizing profits. Due to the importance of fixed assets, it is important for enterprises to understand the accounting standards and accounting regimes on buying and selling tangible fixed assets to do their fixed assets accounting practices appropriately. This article presents the current situation of Vietnam's accounting standards and accounting regime.

Keywords: Accounting standards and accounting regime, tangible fixed assets accounting practices.