

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN**



NGUYỄN THỊ THU LIÊN

**HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH
Ở CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG
ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 62.34.30.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học:

1. PGS. TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG

2. PGS. TS. NGHIÊM VĂN LỢI

HÀ NỘI, NĂM 2009

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu nêu trong Luận án là hoàn toàn trung thực. Những kết luận khoa học của Luận án chưa từng được ai công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

TÁC GIẢ LUẬN ÁN

Nguyễn Thị Thu Liên

MỤC LỤC

Danh mục các chữ viết tắt

Danh mục biểu, sơ đồ

MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG I: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỔ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ..	7
1.1. Yêu cầu của xu thế hội nhập kinh tế quốc tế với vấn đề quản lý tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp.....	7
1.2. Vai trò của kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế.....	15
1.3. Nội dung công tác kế toán tài sản cố định hữu hình trong doanh nghiệp.....	35
1.4. Chuẩn mực kế toán về tài sản cố định hữu hình.....	47
CHƯƠNG II: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỔ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY	56
2.1. Tổng quan về doanh nghiệp ở Việt Nam.....	56
2.2. Chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình ở Việt Nam qua các thời kỳ.....	69
2.3. Thực trạng kế toán tài sản cố định hữu hình trong doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.....	97
2.4. Đánh giá chung về thực trạng kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.....	114
CHƯƠNG III: HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỔ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ.....	121
3.1. Sự cần thiết phải hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế.....	121
3.2. Yêu cầu hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế.....	125
3.3. Phương hướng hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế.....	129
3.4. Giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế.....	131
3.5. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình.....	155
KẾT LUẬN.....	158
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU	160
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	161

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT TRONG LUẬN ÁN

Ký hiệu	Giải thích ký hiệu	Tiếng Anh
CSH	Chủ sở hữu	Owner
GTCL	Giá trị còn lại	Carrying values
IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế	International accounting standards
IASB	Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế	International accounting standard board
IASC	Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế	International accounting standard committee
IFRS	Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính	International financial report standard
IRR	Tỷ suất sinh lời nội bộ	International rate of return
TSCĐ	Tài sản cố định	Fixed assets
TSCĐHH	Tài sản cố định hữu hình	Tangible fixed assets
TSCĐVH	Tài sản cố định vô hình	Intangible fixed assets
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam	Vietnamese accounting standards
WTO	Tổ chức thương mại thế giới	World Trade Organization

DANH MỤC CÁC BIỂU, SƠ ĐỒ

I. BIỂU

Biểu 1.1: Xử lý các trường hợp chi phí phát sinh liên quan đến với mua sắm nhà xưởng, máy móc, thiết bị.....	19
Biểu 1.2: Các phương pháp tính khấu hao theo thời gian.....	26
Biểu 1.3: Tính khấu hao theo phương pháp hỗn hợp.....	29
Biểu 1.4: Quá trình hình thành và sửa đổi bổ sung của IAS 16.....	48
Biểu 2.1: Số doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh tại thời điểm 31.12 hàng năm phân theo loại hình doanh nghiệp.....	59
Biểu 2.2: Số doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh tại thời điểm 31.12 hàng năm phân theo ngành kinh tế.....	60
Biểu 2.3: Số lượng doanh nghiệp đang hoạt động phân theo qui mô vốn và loại hình doanh nghiệp.....	61
Biểu 2.4: Tổng số lao động trong các doanh nghiệp tại thời điểm 31.12 hàng năm phân theo loại hình doanh nghiệp.....	62
Biểu 2.5. So sánh nội dung và đặc điểm chế độ kế toán tại doanh nghiệp quốc doanh và ngoài quốc doanh giai đoạn 1989 - 1994.....	80
Biểu 2.6: Các sổ liên quan đến kế toán TSCĐHH theo hình thức Nhật ký chứng từ	112
Biểu 3.1. Giải pháp về phương pháp hạch toán kết quả đánh giá lại.....	139

II. SƠ ĐỒ

Sơ đồ 2.1. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung.....	67
Sơ đồ 2.2. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình phân tán.....	67
Sơ đồ 2.3. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình hỗn hợp.....	68

MỞ ĐẦU

1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

Hội nhập kinh tế quốc tế đã trở thành xu thế tất yếu của mọi nền kinh tế. Để có thể tồn tại và phát triển trong môi trường đầy tính cạnh tranh đó, mỗi doanh nghiệp đều phải tự ý thức không ngừng nâng cao năng lực cạnh tranh của mình. Tuy nhiên, doanh nghiệp khó có thể sản xuất một sản phẩm chất lượng cao, đảm bảo tiêu chuẩn quốc tế với giá thành rẻ bằng hệ thống máy móc thiết bị nghèo nàn, kỹ thuật lạc hậu, hệ thống kho bãi bảo quản vật liệu, sản phẩm tồi tàn... Nói cách khác, sức mạnh cạnh tranh của doanh nghiệp phụ thuộc nhiều vào việc máy móc thiết bị, dây chuyền công nghệ sản xuất chế biến mà doanh nghiệp sử dụng có đáp ứng được yêu cầu mới của quá trình sản xuất kinh doanh, có theo kịp được sự tiến bộ của khoa học kỹ thuật hiện đại hay không? Bản chất của tất cả các cuộc đại cách mạng công nghiệp diễn ra từ trước tới nay cũng là tập trung giải quyết các vấn đề cơ khí hoá, điện khí hoá, tự động hoá các quá trình sản xuất mà thực chất là đổi mới, cải tiến và hoàn thiện hệ thống tài sản cố định (TSCĐ) trong đó chủ yếu là tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH).

Mặc dù đã ý thức được vai trò của quan trọng của TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng trong quá trình hội nhập nhưng thực trạng quản lý và sử dụng đối tượng này trong các doanh nghiệp Việt Nam còn nhiều vấn đề bất cập. Tình trạng TSCĐHH trong các doanh nghiệp, đặc biệt là doanh nghiệp Nhà nước, nhìn chung là cũ, giá trị còn lại (GTCL) thấp. Ở một số ngành, đại đa số máy móc thiết bị đã qua sử dụng nhiều năm, công nghệ kỹ thuật ở mức trung bình và lạc hậu so với khu vực và trên thế giới. TSCĐHH chưa cần dùng, không cần dùng và chờ thanh lý chiếm tỷ lệ đáng kể trong giá trị còn lại của TSCĐ. Nguyên nhân chủ yếu do đầu tư trong thời bao cấp để lại, đến nay

khi chuyển sang cơ chế thị trường thì số TSCĐHH này không còn phù hợp, các doanh nghiệp đã chuyển hướng sản xuất kinh doanh nên chỉ khai thác và sử dụng một phần hoặc không sử dụng hết năng lực nhà xưởng và máy móc thiết bị đã được đầu tư. Đó là một trong các nguyên nhân dẫn đến ứ đọng vốn, gây nhiều khó khăn về tài chính cho doanh nghiệp.

Với mong muốn khắc phục những tồn tại trong việc quản lý và sử dụng TSCĐHH tại các doanh nghiệp Việt Nam, việc hoàn thiện công tác kế toán TSCĐHH đã được đặt ra. Bởi lẽ làm tốt công tác kế toán TSCĐHH không chỉ giúp quản lý chặt chẽ TSCĐHH hiện có cả về số lượng và giá trị mà còn giúp doanh nghiệp có cơ sở tin cậy để đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐHH, từ đó đề ra các quyết định đầu tư phù hợp. Trong những năm qua, Việt Nam đã có những nỗ lực đáng ghi nhận trong việc tiếp thu chuẩn mực kế toán quốc tế vào hoàn thiện chế độ kế toán TSCĐ nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng để đáp ứng yêu cầu của quá trình hội nhập kinh tế. Tuy nhiên vẫn còn những hạn chế nhất định cả về phía cơ quan chức năng và cả về phía doanh nghiệp khiến cho việc hoàn thiện công tác kế toán TSCĐHH không đạt mục tiêu mong muốn.

Xuất phát từ thực trạng đó, NCS đã lựa chọn đề tài “Hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế” cho luận án tiến sĩ của mình nhằm góp phần giải quyết những bất cập còn tồn tại thuộc vấn đề nghiên cứu, để kế toán thực sự trở thành công cụ quản lý kinh tế hữu hiệu của các doanh nghiệp trong việc quản lý và sử dụng TSCĐHH sao cho hiệu quả, đảm bảo năng lực cạnh tranh trong điều kiện hội nhập.

2. TỔNG QUAN VỀ CÁC NGHIÊN CỨU

Về đề tài liên quan đến TSCĐ, trước đây cũng đã có một số nghiên cứu từ góc độ kế toán nhưng ở những góc độ và lĩnh vực ứng dụng hoàn toàn khác như: “Hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các doanh nghiệp thương mại

nước ta” của Nguyễn Tuấn Duy, “Hoàn thiện hạch toán TSCĐ nhằm tăng cường quản lý TSCĐ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam” của Trần Văn Thuận. Tuy nhiên ở các công trình này: đối tượng nghiên cứu thường là TSCĐ nói chung, chưa đi sâu nghiên cứu về một hình thái TSCĐ chủ yếu ở Việt Nam là TSCĐH; phạm vi nghiên cứu của các công trình này là một ngành kinh tế cụ thể; cơ sở hoàn thiện kế toán TSCĐ chưa gắn với yêu cầu của quá trình hội nhập kinh tế.

Trên cơ sở mục đích, đối tượng, phạm vi nghiên cứu của đề tài, luận án tập trung giải quyết các vấn đề nghiên cứu chủ yếu sau:

- Yêu cầu của xu thế hội nhập kinh tế quốc tế với vấn đề quản lý và kế toán TSCĐH trong các doanh nghiệp
- Nội dung công tác kế toán TSCĐH trong các doanh nghiệp từ kế toán tài chính tới kế toán quản trị
- Những bài học rút ra từ việc phân tích chuẩn mực kế toán quốc tế về TSCĐH
- Sự phát triển của các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập
- Sự phát triển của chế độ kế toán Việt Nam nói chung và chế độ kế toán TSCĐH trong doanh nghiệp nói riêng qua các thời kỳ
- Những ưu điểm và hạn chế của công tác kế toán TSCĐH ở các doanh nghiệp Việt Nam trong thời kỳ hội nhập
- Phương hướng và hệ thống giải pháp nhằm hoàn thiện công tác kế toán TSCĐH trong các doanh nghiệp nhằm đáp ứng yêu cầu của quá trình hội nhập.

3. MỤC ĐÍCH NGHIÊN CỨU CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

- Làm rõ các nội dung phục vụ công tác quản lý và kế toán TSCĐH ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập.
- Hệ thống hoá các nội dung của công tác kế toán TSCĐH trong doanh nghiệp từ hai góc độ là: kế toán tài chính và kế toán quản trị.

- Tạo cơ sở về mặt lý luận cho việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp Việt Nam thông qua việc so sánh chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam về TSCĐHH

- Tạo cơ sở về mặt thực tiễn cho việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp Việt Nam thông qua việc hệ thống hoá chế độ kế toán TSCĐHH của Việt Nam qua các thời kỳ; làm rõ thực trạng vấn đề nghiên cứu tại các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.

- Đề xuất phương hướng và các giải pháp cụ thể, có tính khả thi nhằm hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập.

4. PHẠM VI VÀ ĐỐI TƯỢNG NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN

4.1. Phạm vi nghiên cứu của luận án

Phạm vi nghiên cứu của luận án được giới hạn trên 2 khía cạnh chủ yếu sau:

- TSCĐHH được đề cập trong luận án là những TSCĐ có hình thái vật chất, thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp và sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh chính. Luận án không nghiên cứu TSCĐHH hình thành từ nguồn thuê tài chính, từ các nguồn kinh phí, quỹ phúc lợi và sử dụng cho các mục đích ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp như mục đích phúc lợi, kết hợp sử dụng và cho thuê...

- Thực trạng công tác kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp Việt Nam thuộc mọi loại hình sở hữu, mọi ngành nghề kinh doanh với qui mô vốn từ 1 tỷ trở lên.

4.2. Đối tượng nghiên cứu của luận án:

- Các vấn đề tổng quan về TSCĐHH gồm: khái niệm, vai trò và yêu cầu quản lý TSCĐHH

- Nội dung công tác kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp từ góc độ lý luận cũng như thực tiễn của Việt Nam

- Chuẩn mực kế toán quốc tế về TSCĐHH

- Thực trạng công tác kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay

5. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN

Để đạt mục tiêu nghiên cứu, luận án đã sử dụng một số phương pháp sau:

- Vận dụng phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng, duy vật lịch sử để nghiên cứu các vấn đề vừa toàn diện, vừa cụ thể, có hệ thống đảm bảo tính logic của vấn đề nghiên cứu

- Sử dụng tổng hợp các phương pháp nghiên cứu như phương pháp qui nạp, diễn giải, phương pháp phân tích tổng hợp, phương pháp phân tích so sánh... để phân tích vấn đề, đánh giá và rút ra kết luận

6. Ý NGHĨA KHOA HỌC VÀ THỰC TIỄN CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

Luận án đã có những đóng góp chủ yếu sau:

- Hệ thống hoá được các vấn đề lý luận cơ bản về kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp.

- Khái quát và phân tích các chuẩn mực kế toán liên quan về TSCĐHH

- Trình bày có hệ thống chế độ kế toán nói chung và chế độ kế toán TSCĐHH nói riêng của Việt Nam qua các thời kỳ. Trên cơ sở đó, chỉ rõ những ưu điểm cần phát huy và những hạn chế cần phải nghiên cứu để tiếp tục hoàn thiện cả về khuôn khổ pháp lý và vận dụng thực tế.

- Khảo sát thực trạng kế toán TSCĐHH trong phạm vi có thể ở các doanh nghiệp thuộc nhiều loại hình sở hữu, ngành nghề kinh doanh và qui mô hoạt động; từ đó đánh giá khách quan thực trạng kế toán TSCĐHH tại các

doanh nghiệp thuộc phạm vi nghiên cứu của đề tài luận án để làm cơ sở hoàn thiện công tác này.

- Đề xuất phương hướng và giải pháp hoàn thiện công tác kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp ở 4 nội dung cơ bản là hoàn thiện chuẩn mực kế toán, hoàn thiện công tác kế toán tài chính cũng như kế toán quản trị TSCĐHH và hoàn thiện việc ứng dụng phần mềm máy vi tính. Đồng thời chỉ rõ những điều kiện cần thiết phải thực hiện từ phía Nhà nước và các cơ quan chủ quản cũng như bản thân các doanh nghiệp để tăng tính khả thi cho các giải pháp hoàn thiện.

7. BỐ CỤC CỦA LUẬN ÁN:

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, kết cấu của luận án gồm 3 chương

Chương 1: Cơ sở lý luận về kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế

Chương 2: Thực trạng công tác kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay

Chương 3: Hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

1.1. YÊU CẦU CỦA XU THẾ HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ VỚI VẤN ĐỀ QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

1.1.1. Hội nhập kinh tế quốc tế - Xu thế tất yếu của các doanh nghiệp hiện nay

Ngày nay, hội nhập kinh tế quốc tế đã trở thành xu thế tất yếu của mọi nền kinh tế. Không doanh nghiệp nào, quốc gia nào có thể phủ nhận những lợi ích do hội nhập kinh tế quốc tế đem lại. Đó là cơ hội tiếp cận những thành quả mới mẻ, những đột phá sáng tạo về khoa học và công nghệ, về tổ chức và quản lý, về sản xuất và kinh doanh, tranh thủ không chỉ kiến thức mà là cả kinh nghiệm để phục vụ cho sự phát triển cả ở tầm vĩ mô của quốc gia và ở tầm vi mô của từng doanh nghiệp. Đó là cơ hội để các doanh nghiệp, các quốc gia tạo thế đứng mới trên thương trường quốc tế, được hưởng sự công bằng trong đối xử thương mại quốc tế, không phải chịu sự hạn ngạch và có quyền đưa ra tiếng nói vào các chính sách thương mại toàn cầu. Rõ ràng, không tham gia hội nhập kinh tế quốc tế là các quốc gia, các doanh nghiệp đang tự đào thải mình ra khỏi quá trình phát triển của khu vực và thế giới. Nói cách khác, để tồn tại và phát triển trong thời đại ngày nay, các quốc gia nói chung và các doanh nghiệp nói riêng không còn con đường nào khác ngoài hội nhập kinh tế quốc tế. Vấn đề là các quốc gia, các doanh nghiệp phải biết vạch ra được một lộ trình hội nhập hợp lý và tổ chức thực hiện tốt lộ trình đó, có thể mới phát huy tối đa những lợi thế sẵn có để vượt qua khó khăn, tạo ra năng

lực cạnh tranh trong hoàn cảnh mới, từ đó có chỗ đứng vững chắc trên thị trường quốc tế.

1.1.2. Tài sản cố định hữu hình và vai trò của tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế

1.1.2.1. Khái niệm tài sản cố định hữu hình

Hiện nay có nhiều cách tiếp cận và nhận thức khác nhau khi quan niệm về TSCĐHH. Trong cuốn “Hiểu và ứng dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế” của Barry J. Epstein và Abbas Ali Mirza có đưa ra 2 khái niệm là “TSCĐHH” (Fixed assets) và “Nhà xưởng, máy móc và thiết bị” (Property, plant and machinery) để đề cập tới cùng một vấn đề. Khái niệm thứ nhất đưa ra các điều kiện để một tài sản bất kỳ nếu thoả mãn có thể được ghi nhận là TSCĐHH, đó là “những tài sản đủ năng lực sản xuất, có hình thái vật chất rõ ràng, thời gian sử dụng tương đối dài và mang lại lợi ích chắc chắn cho doanh nghiệp” [26, tr225]. Các đối tượng nhà xưởng, máy móc và thiết bị được chỉ đích danh như những ví dụ điển hình đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH trong doanh nghiệp. Vì vậy tên của chuẩn mực kế toán quốc tế về TSCĐHH chính là Chuẩn mực về Nhà xưởng, máy móc và thiết bị. Khái niệm thứ hai hướng trực tiếp tới các đối tượng là Nhà xưởng, máy móc và thiết bị nhưng lấy mục đích sử dụng tài sản là điều kiện nhận biết để không phải mọi nhà xưởng, máy móc và thiết bị đều được coi là TSCĐHH, đó phải là “những tài sản có thời gian hữu ích lớn hơn một năm, được nắm giữ nhằm phục vụ cho hoạt động sản xuất hàng hoá, dịch vụ, hoặc nắm giữ để cho thuê, hoặc nắm giữ vì các mục đích hành chính” [26, tr225]. Với cách hiểu này, rõ ràng những nhà xưởng, máy móc và thiết bị doanh nghiệp đã đầu tư nhưng không sử dụng lâu dài dù trực tiếp hay gián tiếp mà chờ tăng giá để bán thì sẽ không được ghi nhận là TSCĐHH của doanh nghiệp. Như vậy, theo cách hiểu của các chuẩn mực kế toán quốc tế thì TSCĐHH trong doanh nghiệp phải là những tài sản thoả mãn các tiêu chuẩn

sau: có hình thái vật chất rõ ràng; có thời gian hữu ích lớn hơn một năm; được doanh nghiệp nắm giữ phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ hay cho thuê; và chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam, cụ thể là VAS 03 – TSCĐHH, “TSCĐHH là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH” [10, tr51]. Các tài sản được ghi nhận là TSCĐHH phải thoả mãn đồng thời cả 4 tiêu chuẩn ghi nhận sau:

(a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó. Lợi ích này biểu hiện ở chỗ khi doanh nghiệp kiểm soát và sử dụng tài sản đó thì doanh thu tăng, chi phí tiết kiệm, chất lượng sản phẩm dịch vụ tăng. Khi xác định tiêu chuẩn này của mỗi TSCĐHH, chuẩn mực yêu cầu doanh nghiệp phải xác định mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, dựa trên các bằng chứng hiện có tại thời điểm ghi nhận ban đầu và phải chịu mọi rủi ro liên quan.

(b) Nguyên giá phải được xác định một cách đáng tin cậy. Nguyên giá là toàn bộ chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để có được TSCĐHH tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Thông thường tiêu chuẩn này đã được thoả mãn vì TSCĐHH trong doanh nghiệp hình thành từ mua sắm, xây dựng và trao đổi.

(c) Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm. Tiêu chuẩn này yêu cầu việc sử dụng TSCĐHH phải ít nhất là 2 năm tài chính, như vậy mới có thể đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng TSCĐHH và cũng là để phân biệt TSCĐHH với các hàng hoá hay khoản mục đầu tư khác.

(d) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo qui định hiện hành. Mức giá trị này thay đổi theo qui chế tài chính của từng thời kỳ ví dụ theo quyết định 215/TC

ngày 2/10/1990 là 500.000 đồng trở lên, theo quyết định 166/1999/QĐ/BTC ngày 30/12/1999 là 5.000.000 đồng trở lên và hiện nay theo quyết định 206/2003/QĐ-BTC là 10.000.000 đồng trở lên

Trên cơ sở khái niệm và tiêu chuẩn nhận biết đó, chuẩn mực kế toán Việt Nam cũng đã đưa ra danh mục những TSCĐHH cơ bản trong các doanh nghiệp. Đó là: nhà cửa, vật kiến trúc; máy móc, thiết bị; phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; thiết bị và dụng cụ quản lý; vườn cây lâu năm và súc vật làm việc cho sản phẩm cùng các TSCĐHH khác (VAS 03.07) [10, tr53].

Như vậy, có thể thấy giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế có sự tương đồng khá lớn về việc ghi nhận TSCĐHH. Ngoài việc có thêm qui định về giá trị tối thiểu đối với 1 TSCĐHH của chuẩn mực kế toán Việt Nam, cả hai chuẩn mực đều thống nhất về các tiêu chí để 1 tài sản được ghi nhận là TSCĐHH, đó là: hình thái biểu hiện, thời gian hữu ích, khả năng đem lại lợi ích và mục đích nắm giữ TSCĐHH trong các doanh nghiệp. Tóm lại, TSCĐHH trong các doanh nghiệp được hiểu là: “những tài sản có hình thái vật chất, do doanh nghiệp nắm giữ để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh, có thời gian hữu ích lớn hơn 1 năm và có giá trị thoả mãn tiêu chuẩn của các qui định hiện hành”

Tuy nhiên, còn có một yếu tố mà cả hai chuẩn mực này đều không đề cập một cách chính thức trong điều kiện ghi nhận TSCĐHH mặc dù nó đã được vận dụng trong việc xác định phạm vi áp dụng chuẩn mực và thực tế công tác kế toán tại doanh nghiệp, đó là yếu tố sở hữu. Sẽ có trường hợp chúng ta không thể tìm thấy thông tin về một dây chuyền sản xuất thức ăn trị giá 1.000.000.000 đồng ở khoản mục TSCĐHH trong báo cáo kế toán của doanh nghiệp A mặc dù biết chắc doanh nghiệp này đang sử dụng dây chuyền đó để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh. Lý do là vì dây chuyền sản xuất đó được hình thành từ kênh thuê tài chính. Thuê tài chính là

hợp đồng thuê mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê [21, tr9]. Theo đó, nếu tuân thủ các qui định của hợp đồng, doanh nghiệp sẽ không phải bỏ vốn ra mua tài sản nhưng được quản lý và sử dụng tài sản đó như những tài sản thuộc quyền sở hữu, tuy nhiên không bao gồm quyền thanh lý, nhượng bán, trao đổi. Các điều kiện của hợp đồng thuê tài chính thường gặp là: (a) bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê; (b) tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá hợp lý vào cuối thời hạn thuê; (c) thời hạn thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu; (d) tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (tương đương) giá trị hợp lý của tài sản thuê; (e) tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa lớn nào [21, tr 9].

Như vậy, một tài sản thoả mãn các tiêu chuẩn: có hình thái vật chất rõ ràng, có thời gian hữu ích lớn hơn một năm, được doanh nghiệp sử dụng trực tiếp cho hoạt động kinh doanh, đem lại lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp và thoả mãn tiêu chuẩn về giá trị nhưng được hình thành từ hình thức thuê này sẽ được tách hoàn toàn ra khỏi chỉ tiêu TSCĐHH mà tính vào chỉ tiêu TSCĐ thuê tài chính (leasing) trên báo cáo tài chính của các doanh nghiệp. Nói cách khác, trên chỉ tiêu TSCĐHH sẽ chỉ gồm những TSCĐ thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp hoặc đối tác góp vốn và thoả mãn các tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐHH. Mặc dù đặc thù của những TSCĐ thuê tài chính là được quản lý và sử dụng như những TSCĐ thuộc quyền sở hữu nhưng trên thực tế, công tác kế toán đối tượng này tuân thủ những qui định riêng và cũng có những khác biệt so với kế toán TSCĐHH thuộc sở hữu doanh nghiệp (chuẩn mực kế toán quốc

tế liên quan đến thuê tài chính là IAS 17 – Thuê tài sản; chuẩn mực kế toán Việt Nam liên quan đến thuê tài chính là VAS 06 - Thuê tài sản).

Yếu tố sở hữu cũng được vận dụng để giải thích vì sao danh mục TSCĐHH của kế toán Việt Nam không bao gồm đất đai và các nguồn lực tự nhiên (mỏ dầu, mỏ than, khí đốt...) như danh mục TSCĐHH của kế toán một số nước như Mỹ, Pháp... [24, tr86, tr 276]. Đó là vì luật pháp Việt Nam qui định đất và các nguồn lực tự nhiên đều thuộc sở hữu Nhà nước, các doanh nghiệp chỉ có quyền sử dụng hoặc khai thác mà các quyền này lại thuộc phạm trù TSCĐVH.

Xuất phát từ những lập luận trên, NCS cho rằng TSCĐHH nhìn từ góc độ kế toán phải là: ***những tài sản thuộc sở hữu của doanh nghiệp hoặc đối tác liên kết, có hình thái vật chất, do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh, có thời gian hữu ích lớn hơn 1 năm và có giá trị thoả mãn tiêu chuẩn của các qui định hiện hành.***

1.1.2.2. Vai trò của TSCĐHH ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế

Bàn về vai trò của TSCĐ, các nhà kinh tế chính trị cho rằng TSCĐ là xương cốt của nền sản xuất xã hội. Trong cuốn Tư bản, Các Mác cũng từng viết “Các thời đại kinh tế được phân biệt với nhau không phải bởi vì nó sản xuất ra cái gì mà bởi nó sản xuất ra như thế nào và bằng tư liệu lao động nào” [22, tr250]. Lịch sử phát triển của nhân loại đã chứng minh tính xác đáng của những nhận định này. Tất cả các cuộc đại cách mạng công nghiệp diễn ra đều là tập trung giải quyết các vấn đề cơ khí hóa, điện khí hóa, tự động hóa các quá trình sản xuất mà về thực chất là đổi mới, cải tiến và hoàn thiện hệ thống TSCĐ trong đó có TSCĐHH.

Cho đến ngày nay, trong thời đại của toàn cầu hóa, ý nghĩa của những nhận định đó vẫn còn nguyên giá trị. Rõ ràng, để có thể tồn tại và phát triển

trong môi trường hội nhập kinh tế quốc tế, mỗi doanh nghiệp đều phải tự ý thức không ngừng nâng cao năng lực cạnh tranh của mình. Tuy nhiên, không thể đòi hỏi một sản phẩm chất lượng cao, đảm bảo tiêu chuẩn quốc tế mà giá thành rẻ để đem đi cạnh tranh khi doanh nghiệp sản xuất bằng hệ thống máy móc thiết bị nghèo nàn, kỹ thuật lạc hậu, hệ thống kho bãi bảo quản vật liệu, sản phẩm không đảm bảo Nói cách khác, sức mạnh cạnh tranh của doanh nghiệp phụ thuộc nhiều vào việc máy móc thiết bị, dây chuyền công nghệ sản xuất chế biến mà doanh nghiệp sử dụng có đáp ứng được yêu cầu mới của quá trình sản xuất kinh doanh, có theo kịp được sự tiến bộ của khoa học kỹ thuật hiện đại, có tạo ra sự khác biệt và những tính năng ưu việt cho sản phẩm hay không?

Như vậy, dù ở thời đại nào, TSCĐHH vẫn luôn là cơ sở vật chất kỹ thuật quan trọng có ý nghĩa to lớn đối với các doanh nghiệp. Hoàn thiện công tác quản lý và sử dụng TSCĐHH đã trở thành nhu cầu bức thiết đối với các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp Việt Nam nói riêng trong điều kiện hội nhập. Vì thế, bên cạnh việc chuẩn bị, cân đối nguồn vốn đầu tư TSCĐHH, các doanh nghiệp cần chủ động nắm vững yêu cầu quản lý TSCĐHH trong điều kiện hội nhập cũng như nắm vững vai trò của kế toán TSCĐHH để việc đầu tư sử dụng TSCĐHH ở doanh nghiệp thực sự hiệu quả.

1.1.3. Yêu cầu quản lý tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế

Như đã trình bày ở trên, TSCĐHH là cơ sở vật chất kỹ thuật có ý nghĩa quan trọng, quyết định sự tồn tại của doanh nghiệp trong môi trường cạnh tranh khốc liệt mà quá trình hội nhập kinh tế quốc tế đem lại. Do đó, TSCĐHH cần được quản lý chặt chẽ nhằm phát huy hiệu quả cao nhất trong quá trình sử dụng. Việc quản lý TSCĐHH cần phải đảm bảo các yêu cầu chủ yếu sau:

- Thứ nhất, phải quản lý được toàn bộ TSCĐHH hiện có ở doanh nghiệp cả về hiện vật và giá trị.

Việc quản lý TSCĐHH về mặt hiện vật thể hiện ở 2 khía cạnh: lượng – bộ phận quản lý TSCĐ phải đảm bảo cung cấp đầy đủ về công suất, đáp ứng yêu cầu sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp; chất lượng - việc bảo quản TSCĐ phải đảm bảo tránh được hỏng hóc, mất mát làm giảm giá trị TSCĐ. Để làm được điều đó, mỗi doanh nghiệp cần xây dựng nội qui bảo quản và sử dụng TSCĐ một cách hợp lý, phù hợp với đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp mình; đồng thời mỗi doanh nghiệp cũng nên xây dựng các định mức kinh tế kỹ thuật đối với từng loại TSCĐ hiện đang sử dụng.

Việc quản lý TSCĐHH về mặt giá trị thể hiện ở việc doanh nghiệp có phương pháp xác định chính xác giá trị tài sản. Không chỉ tính đúng, tính đủ chi phí liên quan đến hình thành tài sản, doanh nghiệp còn phải có biện pháp xác định mức độ hao mòn của tài sản và lượng hoá, phân bổ chi phí hao mòn đó vào chi phí sản xuất một cách hợp lý. Việc sửa chữa, tháo dỡ, lắp đặt thêm, cải tiến hay đánh giá lại tài sản đều phải dựa trên những nguyên tắc nhất định. Trên cơ sở quản lý về mặt giá trị TSCĐ, doanh nghiệp mới có thể xây dựng kế hoạch điều chỉnh tăng hoặc giảm TSCĐ theo từng loại TSCĐ cho phù hợp với yêu cầu hoạt động của doanh nghiệp.

- Thứ hai, phải quản lý quá trình thu hồi vốn đầu tư TSCĐHH hiện có

Đây là yêu cầu rất quan trọng vì việc lựa chọn và áp dụng phương thức nào để thu hồi vốn đầu tư cho các TSCĐ trong doanh nghiệp sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá tài sản trong quá trình sử dụng, ảnh hưởng tới việc phân bổ chi phí sử dụng, từ đó ảnh hưởng đến chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh, ảnh hưởng đến kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh.... vì thế ngay từ khi đầu tư hình thành TSCĐ, doanh nghiệp phải xác định các yếu tố như giá

trị phải thu hồi, thời gian sử dụng hữu ích hay phương pháp thu hồi vốn một cách hợp lý. Ngay trong quá trình sử dụng cũng phải phân tích, xem xét phương pháp đó có phù hợp hay không để có biện pháp điều chỉnh kịp thời.

- Thứ ba, phải xây dựng được hệ thống chỉ tiêu quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ phù hợp.

Do chi phí đầu tư cho TSCĐ không phải là nhỏ, quá trình sử dụng TSCĐ lại tương đối dài nên việc xây dựng hệ thống chỉ tiêu quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ sẽ giúp nhà quản lý trả lời những câu hỏi cơ bản như: việc sử dụng TSCĐ đã hiệu quả chưa, cơ cấu tài sản hiện tại có phát huy được năng lực của tài sản hay không?..... Nếu xét thấy tài sản sử dụng không hiệu quả, không thích ứng với hoạt động của doanh nghiệp hoặc tài sản trở nên lạc hậu.... doanh nghiệp có thể tiến hành thanh lý, nhượng bán để đầu tư thay thế bằng tài sản khác.

1.2. VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

Kế toán được định nghĩa là:” tiến trình ghi nhận, đo lường và cung cấp thông tin kinh tế nhằm hỗ trợ cho các đánh giá và các quyết định của người sử dụng thông tin” [24, tr40]. Người sử dụng thông tin kế toán rất đa dạng. Trước hết đó là các đối tượng bên trong doanh nghiệp cần thông tin kế toán để phục vụ cho hoạt động quản lý và điều hành doanh nghiệp. Ngoài ra, đó có thể là các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp cần thông tin kế toán để phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến mối quan hệ kinh tế với doanh nghiệp hoặc phục vụ cho mục tiêu quản lý kinh tế của Nhà nước.

Là một bộ phận trong hệ thống kế toán, thông tin do kế toán TSCĐHH cung cấp cũng có ý nghĩa thiết thực với rất nhiều đối tượng. Đối với các nhà quản trị doanh nghiệp, các thông tin mà kế toán TSCĐHH cung cấp được sử

dụng để quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản, nguồn vốn của doanh nghiệp mình, từ đó có biện pháp chỉ đạo trong khâu đầu tư, sử dụng để đem lại hiệu quả cao nhất. Đối với các nhà đầu tư hay chủ nợ, họ cần các thông tin về TSCĐHH để đánh giá cơ sở vật chất kỹ thuật của doanh nghiệp cũng như khả năng sinh lời của dự án trước khi ra quyết định đầu tư hay cho vay, đồng thời giám sát các doanh nghiệp thực hiện theo đúng hợp đồng cấp vốn đã ký kết... Ở tầm vĩ mô, Nhà nước cũng phải dựa vào những thông tin mà kế toán cung cấp để có thể một mặt đánh giá xem các doanh nghiệp đã tuân thủ qui định tài chính về quản lý tài sản hay chưa? Mặt khác cũng đánh giá xem các qui định tài chính hiện hành có phù hợp với thực tế hay không?

Do đó, để có thể làm tốt công tác quản lý và sử dụng TSCĐ đáp ứng yêu cầu của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, mỗi doanh nghiệp cần có nhận thức đúng đắn về vai trò của kế toán TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng. Vai trò của kế toán TSCĐHH được thể hiện cụ thể ở các nội dung sau:

1.2.1. Kế toán cung cấp thông tin về hiện trạng TSCĐHH trong các doanh nghiệp

Đặc điểm của TSCĐHH là có giá trị lớn, tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh; tuy không thay đổi về hình thái vật chất nhưng giá trị sử dụng của TSCĐHH bị giảm dần. Vì vậy, thông tin để quản lý TSCĐHH không thể chỉ đơn thuần thực hiện một lần khi hình thành tài sản mà phải được cập nhật thường xuyên trong quá trình sử dụng. Xuất phát từ yêu cầu quản lý đó, kế toán TSCĐHH sử dụng 3 chỉ tiêu cơ bản sau để cung cấp thông tin về hiện trạng TSCĐHH trong các doanh nghiệp:

1.2.1.1. Thông tin về giá thực tế của TSCĐHH tại thời điểm bắt đầu đưa vào sử dụng - chỉ tiêu “Nguyên giá tài sản cố định hữu hình”-

Nguyên giá TSCĐHH là chỉ tiêu phản ánh toàn bộ các chi phí hợp lý mà doanh nghiệp bỏ ra liên quan đến việc hình thành và đưa TSCĐHH đó vào

trạng thái sẵn sàng phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Đây là một trong những chỉ tiêu có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong hệ thống thông tin kế toán của một doanh nghiệp. Sự tồn tại của chỉ tiêu này gắn liền với sự “ra đời”, phát triển và “bị xoá sổ” của TSCĐHH. Bởi lẽ nguyên giá của một TSCĐHH bắt đầu được ghi nhận khi tài sản đó được đưa vào để sử dụng; nguyên giá được điều chỉnh tăng khi tài sản đó được trang bị thêm hoặc nâng cấp để tăng thời gian sử dụng hữu ích, tăng chất lượng sản phẩm hoặc giảm chi phí sản xuất...; nguyên giá bị điều chỉnh giảm khi một số bộ phận của tài sản đó bị tháo dỡ và nguyên giá bị xoá sổ khi tài sản đó bị thanh lý, nhượng bán... Tính chính xác của chỉ tiêu này tác động trực tiếp đến tính chính xác của thông tin về qui mô và cơ cấu tài sản cũng như qui mô và cơ cấu chi phí của doanh nghiệp. Vì vậy, tính chính xác nguyên giá TSCĐHH là yêu cầu thiết thực và doanh nghiệp cần tuân thủ các nguyên tắc sau:

- **Xác định được đối tượng cần tính nguyên giá:** Đó có thể là từng tài sản thoả mãn tiêu chuẩn TSCĐHH và có kết cấu độc lập; hoặc có thể là một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau để cùng thực hiện một hay một số chức năng nhất định mà nếu thiếu bất kỳ một bộ phận nào trong đó cả hệ thống không thể hoạt động được. Trường hợp một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau, trong đó mỗi bộ phận cấu thành có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một bộ phận nào đó mà cả hệ thống vẫn thực hiện được chức năng hoạt động chính của nó nhưng do yêu cầu quản lý, sử dụng tài sản đòi hỏi phải quản lý riêng từng bộ phận thì mỗi bộ phận đó nếu cùng thoả mãn đồng thời các tiêu chuẩn của TSCĐHH vẫn được coi là 1 đối tượng để tính nguyên giá.

- **Tập hợp chính xác chi phí sử dụng cho tính nguyên giá.** Trong quá trình mua sắm, đầu tư hình thành TSCĐHH, tại doanh nghiệp phát sinh nhiều loại chi phí nhưng nếu các chi phí này không liên quan trực tiếp đến việc hình

thành và đưa TSCĐHH vào trạng thái sẵn sàng phục vụ sản xuất thì không được tính vào nguyên giá. Chẳng hạn các khoản lỗ ban đầu do máy móc không hoạt động đúng như dự tính phải hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ; khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay phải hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh của kỳ thanh toán; các chi phí không hợp lý như nguyên vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường, các khoản lãi nội bộ cũng không được tính vào nguyên giá của TSCĐHH hình thành do tự xây, tự chế.... Thông lệ kế toán quốc tế về xử lý những chi phí phát sinh trong quá trình hình thành và sử dụng TSCĐHH được tổng kết tại biểu 1.1

Như vậy, không phải chi phí nào khi phát sinh cứ liên quan đến TSCĐHH là được tính vào nguyên giá TSCĐHH. Có thể nói, nguyên giá có tính ổn định cao và chỉ thay đổi trong một số trường hợp chủ yếu như: xây lắp, trang bị thêm cho TSCĐHH; thay đổi bộ phận của TSCĐHH làm tăng thời gian sử dụng hoặc tăng công suất sử dụng của chúng; cải tiến bộ phận của TSCĐHH làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm làm ra; tháo dỡ một hoặc một số bộ phận TSCĐHH....

1.2.1.2. Thông tin về phân giá trị TSCĐHH bị giảm dần trong quá trình sử dụng - chỉ tiêu “Giá trị hao mòn của tài sản cố định hữu hình”

Chỉ tiêu này được thể hiện thông qua số khấu hao lũy kế mà doanh nghiệp tính vào chi phí sản xuất kinh doanh qua các thời kỳ sử dụng TSCĐ

Trong quá trình sử dụng, hình thái vật chất ban đầu của TSCĐHH có thể không bị thay đổi nhưng giá trị của chúng thì không thể giữ nguyên mà sẽ bị giảm dần, hay còn gọi là hao mòn dần. Hao mòn chính là thuật ngữ để biểu hiện sự giảm giá trị của TSCĐHH trong quá trình sử dụng. Hao mòn do sự tác động cơ lý hoá

Biểu 1.1: Xử lý các trường hợp chi phí phát sinh liên quan đến với mua sắm nhà xưởng, máy móc, thiết bị theo thông lệ kế toán [26, tr230]

Loại chi tiêu	Đặc điểm	Xử lý theo thông lệ kế toán			Các trường hợp khác
		điều chỉnh chi phí	điều chỉnh nguyên giá	điều chỉnh khấu hao lũy kế	
1. Bổ sung thêm	Kéo dài, mở rộng.... đối với TSCĐ có trước		x		
2. Sửa chữa và duy trì					
a. cơ bản	Chi phí tương đối nhỏ và phát sinh thường xuyên - duy trì điều kiện hoạt động bình thường - không tạo thêm giá trị sử dụng - không kéo dài thời gian sử dụng	x x x			
b. Sửa chữa lớn	Chi phí tương đối lớn và không phát sinh thường xuyên - Tăng giá trị sử dụng - Kéo dài thời gian sử dụng		x	x	
3. Thay thế và nâng cấp	Một số bộ phận của tài sản cần loại bỏ và thay thế bằng các bộ phận tương tự có cùng chức năng hoặc bộ phận khác loại có tính năng ưu việt hơn				
a. Nếu tính được giá trị ghi sổ của bộ phận bị thay thế					Xác định nguyên giá tài sản mới thay thế
b. Nếu không tính được giá trị ghi sổ của bộ phận bị thay thế	- Tăng giá trị sử dụng - Kéo dài thời gian sử dụng		x	x	
4. Lắp đặt lại	Tạo năng lực sản xuất cao hơn hoặc giảm chi phí sản xuất - Đem lại lợi ích cho các kỳ kế toán tương lai - không xác định được lợi ích tương lai	x	x		

trong quá trình sử dụng làm cho TSCĐHH bị cọ xát, bị ăn mòn, bị giảm năng lực sản xuất gọi là hao mòn hữu hình. Hao mòn do sự phát triển của khoa học kỹ thuật làm cho TSCĐHH hiện có trong doanh nghiệp trở nên lạc hậu gọi là hao mòn vô hình. Một TSCĐHH được bảo quản cẩn thận, trong quá trình sử dụng luôn tuân thủ tối đa các điều kiện của kỹ thuật cũng chỉ hạn chế được phần nào chứ không thể hạn chế được hoàn toàn sự ăn mòn, sự cũ đi do tác động của các yếu tố tự nhiên như thời tiết, khí hậu, môi trường. Ngay cả trường hợp TSCĐHH mua về chưa đưa vào sử dụng ngay cũng vẫn bị giảm giá vì sự phát triển của khoa học kỹ thuật đã cho ra đời những tài sản thay thế có cùng thông số kỹ thuật với giá rẻ hơn hoặc với giá không đổi nhưng có tính năng, tác dụng, công suất cao hơn. Rõ ràng, doanh nghiệp không thể chỉ quan tâm tới hao mòn hữu hình mà bỏ qua hao mòn vô hình vì như thế sẽ làm giảm năng lực sản xuất và năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp. Ngược lại doanh nghiệp cũng không thể quá lo ngại hao mòn vô hình mà rút ngắn thời gian sử dụng của TSCĐHH một cách bất hợp lý. TSCĐHH vừa đưa vào sử dụng chưa kịp phát huy tác dụng, chưa kịp thu hồi vốn, có thể hơi lạc hậu về công nghệ nhưng các thông số kỹ thuật vẫn còn tốt mà đã bị loại bỏ sẽ gây lãng phí nghiêm trọng, ảnh hưởng tới tính ổn định của sản xuất, lâu dài sẽ có tác động không tốt đối với tình hình tài chính doanh nghiệp.

Như vậy, hao mòn TSCĐHH là một phạm trù khách quan, nằm ngoài ý muốn của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp lại không thể bỏ qua hiện tượng này. Ở góc độ quản lý, xác định giá trị hao mòn của TSCĐHH giúp doanh nghiệp đánh giá mức độ sử dụng tài sản, từ đó có chính sách quản lý cũng như thu hồi vốn đầu tư cho TSCĐHH một cách hợp lý. Ở góc độ kế toán, xác định giá trị hao mòn của TSCĐHH ở mỗi kỳ hoạt động cho phù hợp với lợi ích của việc sử dụng tài sản đó đem lại là yêu cầu hàng đầu để đảm bảo nguyên tắc phù hợp.

Với mục đích xác định giá trị hao mòn của TSCĐHH trong điều kiện không thông qua giá cả thị trường (do tài sản này được đầu tư là để sử dụng lâu dài chứ không phải để bán), các doanh nghiệp, bằng nhận thức chủ quan của mình, đã tìm cách ước tính mức độ hao mòn của tài sản thông qua việc trích khấu hao. Vì vậy, khấu hao TSCĐ là việc phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Giá trị phải khấu hao của TSCĐHH khác nguyên giá ở chỗ là không bao gồm giá trị thu hồi ước tính khi thanh lý. Xét trên mọi phương diện, khấu hao TSCĐHH có vai trò rất quan trọng đối với doanh nghiệp:

Về phương diện kinh tế: khấu hao cho phép doanh nghiệp xác định được giá trị thực của tài sản và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mình

Về phương diện tài chính: khấu hao là công cụ giúp doanh nghiệp xác định được phần giá trị đã hao mòn của TSCĐHH

Về phương diện tính thuế: khấu hao là khoản chi phí được tính vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ để xác định thu nhập chịu thuế

Về phương diện kế toán: khấu hao là việc ghi nhận sự giảm giá TSCĐHH. Số khấu hao lũy kế của một TSCĐHH đến thời điểm xác định chính là số ước tính chủ quan về giá trị hao mòn của tài sản đó. Việc trích khấu hao giúp doanh nghiệp tạo ra nguồn vốn để phục hồi hay tái đầu tư TSCĐ trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Nói cách khác, trích khấu hao TSCĐHH là nguồn gốc tái sản xuất tư liệu sản xuất.

Việc trích khấu hao có thể được thực hiện theo nhiều phương pháp khác nhau. Tuy nhiên, doanh nghiệp cần phải tuân thủ các nguyên tắc cơ bản sau khi lựa chọn và áp dụng phương pháp khấu hao:

Nguyên tắc phù hợp: TSCĐHH trong doanh nghiệp có nhiều loại với đặc tính hao mòn khác nhau vì thế doanh nghiệp cần phải xác định phương pháp khấu hao phù hợp cho từng loại TSCĐHH, phù hợp với lợi ích mà tài sản đó đem lại cho doanh nghiệp

Nguyên tắc nhất quán: Các phương pháp khấu hao khác nhau sẽ cho kết quả khác nhau về chi phí khấu hao TSCĐHH và qua đó ảnh hưởng đến thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp. Vì thế khi doanh nghiệp đã lựa chọn được phương pháp khấu hao áp dụng cho từng TSCĐHH thì phải thực hiện một cách nhất quán, trừ khi có sự thay đổi trong cách sử dụng tài sản đó. Mọi sự thay đổi, nếu có, đều phải giải trình trên thuyết minh báo cáo tài chính và nêu rõ những tác động của sự thay đổi đó tới tình hình tài chính của doanh nghiệp.

Căn cứ vào tiêu thức sử dụng để phân bổ giá trị phải khấu hao của TSCĐHH có thể phân loại các phương pháp khấu hao thành 3 nhóm cơ bản sau:

- **Nhóm phương pháp tính khấu hao theo thời gian**

- **Phương pháp khấu hao đường thẳng:** Phương pháp này dựa trên giả định rằng TSCĐHH giảm dần đều giá trị theo thời gian và giá trị này được đưa dần vào chi phí theo từng kỳ với một giá trị như nhau. Vì thế các thuật ngữ như khấu hao tuyến tính, khấu hao đều theo thời gian hoặc khấu hao cố định đều để chỉ phương pháp này. Theo phương pháp này, mức khấu hao (MKH) hàng năm và tỷ lệ khấu hao được xác định theo công thức:

$$\text{MKH năm} = A \times h \quad (1.1)$$

Trong đó: A : là giá trị phải khấu hao của TSCĐHH

$$A = \text{Nguyên giá TSCĐHH} - \text{Giá trị thu hồi ước tính khi thanh lý} \quad (1.2)$$

h: là tỷ lệ khấu hao theo phương pháp đường thẳng của TSCĐHH

$$h = \frac{1}{n} \quad (1.3)$$

n: là số năm dự kiến sử dụng của TSCĐHH

Ưu điểm của phương pháp này là đơn giản, dễ tính. Nhược điểm của phương pháp này là do tính bình quân nên khả năng thu hồi vốn chậm làm cho TSCĐHH chịu bất lợi của hao mòn vô hình. Ngoài ra, cũng có ý kiến cho rằng nhược điểm lớn nhất của phương pháp này là tính chính xác không cao do phương pháp này chỉ phù hợp trong điều kiện tính chất hữu ích của tài sản, mức độ sử dụng của tài sản, chi phí sửa chữa, bảo dưỡng tài sản là như nhau giữa các kỳ kế toán mà chúng ta đều biết rằng giả định này là hoàn toàn không thực tế. Tuy nhiên, theo tác giả, bản thân việc tính khấu hao đã là sự giả định chủ quan về phần giá trị hao mòn của TSCĐHH nên nhược điểm này hoàn toàn có thể chấp nhận được.

- **Phương pháp khấu hao giảm dần:** Phương pháp này dựa trên nhận định rằng trong những năm đầu sử dụng, tính hữu ích của TSCĐHH thường cao hơn so với những năm tiếp sau. Vì thế mức khấu hao xác định theo phương pháp này ở những năm đầu sẽ cao hơn mức khấu hao ở những năm sau. Có 2 phương pháp khấu hao giảm dần được áp dụng phổ biến là phương pháp khấu hao với số dư giảm dần và phương pháp khấu hao với tỷ suất giảm dần

Phương pháp khấu hao với số dư giảm dần:

$$\text{MKH năm } i = G_i \times h \times k \quad (1.4)$$

Trong đó:

G_i : giá trị còn lại của TSCĐHH tại thời điểm đầu năm i

h : tỷ lệ khấu hao theo phương pháp đường thẳng (công thức 1.3)

k : hệ số điều chỉnh

Phương pháp khấu hao với tỷ suất giảm dần:

$$\text{MKH năm } i = A \times j_i \quad (1.5)$$

Trong đó:

A: là giá trị phải khấu hao của TSCĐHH (công thức 1.2)

$$j_i: \text{ tỷ suất khấu hao năm } i = \frac{(n - i + 1)}{n(n + 1)/2} \quad (1.6)$$

n: là số năm dự kiến sử dụng của TSCĐHH

Trong phương pháp này, mẫu số của phân số xác định tỷ suất khấu hao không thay đổi nhưng tử số sẽ giảm dần theo từng năm sử dụng.

Ngoài nhược điểm là tính toán phức tạp hơn phương pháp khấu hao đường thẳng, tác giả cho rằng đây là phương pháp có nhiều ưu điểm. Ưu điểm thứ nhất của phương pháp này là đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu. Ưu điểm thứ hai là phương pháp này cũng góp phần tạo sự ổn định trong mức chi phí phát sinh hàng năm vì thời gian sau này khi mức khấu hao thấp thì lúc đó chi phí sửa chữa, bảo trì TSCĐ cao hơn những năm đầu. Ưu điểm thứ ba là phương pháp này giúp thu hồi vốn nhanh hạn chế ảnh hưởng của hao mòn vô hình.

- **Phương pháp giá trị hiện tại:** một đặc điểm của phương pháp này là mức độ khấu hao của TSCĐHH sẽ thấp trong những năm đầu và cao dần ở những năm sau vì thế lợi suất đầu tư không đổi trong suốt thời gian sử dụng tài sản. Các công thức tính giá trị thời gian của tiền được sử dụng hiệu quả cho phương pháp này. Có 2 cách ứng dụng phương pháp này

Phương pháp hệ số chìm là phương pháp sử dụng công thức tính giá trị tương lai của khoản tiền trả hàng năm, theo đó chi phí khấu hao nên gồm cả tiền lãi tính trên số khấu hao lũy kế từ kỳ đầu.

Phương pháp niên kim là phương pháp sử dụng công thức tính giá trị hiện tại của khoản tiền trả hàng năm (thường niên). Để sử dụng phương pháp này, trước hết phải xác định tỷ suất hoàn vốn nội bộ (IRR) dựa trên các luồng tiền ra vào của tài sản. Sau đó lấy giá trị sổ sách ban đầu của tài sản nhân với IRR và lượng tiền này sẽ được trừ ra khỏi luồng tiền của kỳ để xác định chi phí khấu hao định kỳ.

Các phương pháp này có ưu điểm là quan tâm tới tính kinh tế thực sự của việc trích khấu hao TSCĐHH nhưng nhược điểm của chúng lại là quá phức tạp. Vì thế các phương pháp này chỉ có ý nghĩa về mặt lý thuyết, còn trên thực tế chúng hầu như không được sử dụng.

Khi tính khấu hao theo các phương pháp dựa trên yếu tố thời gian, thuật ngữ mức khấu hao năm thường được sử dụng. Tuy nhiên cần phân biệt rõ khái niệm năm sử dụng và năm tài chính. Khi một TSCĐHH được mua hoặc chuyển nhượng trong năm thì để đảm bảo nguyên tắc phù hợp việc tính mức khấu hao năm của tài sản đó cần được phân chia theo tỷ lệ các kỳ kế toán liên quan để xác định đúng chi phí khấu hao từng kỳ. Ví dụ cụ thể về các phương pháp tính khấu hao theo thời gian phổ biến cũng như phương pháp phân bổ chi phí khấu hao được trình bày ở biểu số 1.2

Biểu 1.2: Các phương pháp tính khấu hao theo thời gian

Doanh nghiệp A mua thiết bị văn phòng trị giá 40.000 đưa vào sử dụng từ ngày 1.6.N. Thời gian sử dụng ước tính là 4 năm, giá trị ước tính khi thu hồi là 2.500

Khi tính khấu hao theo từng năm sử dụng của tài sản, kết quả sẽ là:

Mức khấu hao	Theo phương pháp đường thẳng	Theo phương pháp số dư giảm dần	Theo phương pháp tỷ suất giảm dần
Năm 1	$(40.000 - 2.500) : 4 = 9.375$	$50\% \times 40.000 = 20.000$	$4/10 \times (40.000 - 2.500) = 15.000$
Năm 2	9.375	$50\% \times 20.000 = 10.000$	$3/10 \times 37.500 = 11.250$
Năm 3	9.375	$50\% \times 10.000 = 5.000$	$2/10 \times 37.500 = 7.500$
Năm 4	9.375	$50\% \times 5.000 = 2.500$	$1/10 \times 37.500 = 3.750$

Vì một năm sử dụng của tài sản không trùng với một năm tài chính của doanh nghiệp nên khi tính mức khấu hao theo năm tài chính kết quả sẽ là:

Mức khấu hao	Theo phương pháp đường thẳng	Theo phương pháp số dư giảm dần	Theo phương pháp tỷ suất giảm dần
N	$7/12 \times 9.375 = 5.469$	$7/12 \times 20.000 = 11.667$	$7/12 \times 15.000 = 8.750$
N + 1	9.375	$5/12 \times 20.000 + 7/12 \times 10.000 = 14.166$	$5/12 \times 15.000 + 7/12 \times 11.250 = 12.813$
N + 2	9.375	$5/12 \times 10.000 + 7/12 \times 5.000 = 7.084$	$5/12 \times 11.250 + 7/12 \times 7.500 = 9.062$
N + 3	9.375	$5/12 \times 5.000 + 7/12 \times 2.500 = 3.541$	$5/12 \times 7.500 + 7/12 \times 3.750 = 5.313$
N + 4	$5/12 \times 9.375 = 3.906$	$5/12 \times 2.500 = 1.042$	$5/12 \times 3.750 = 1.562$

- **Nhóm phương pháp khấu hao theo sản lượng**

Theo phương pháp này, mức độ hữu ích của TSCĐHH được xác định trên cơ sở số lượng sản phẩm ước tính mà tài sản đó tạo ra trong quá trình sản xuất, do vậy số khấu hao phải trích thay đổi tùy theo khối lượng sản phẩm sản xuất ra từng kỳ. Công thức tính khấu hao theo phương pháp này như sau:

$$\text{MKH năm } i = \text{MKH}_{\text{bqsp}} \times Q_i \quad (1.7)$$

Trong đó: Q_i : là sản lượng sản xuất thực tế năm i

MKH_{bqsp} : là mức khấu hao bình quân 1 sản phẩm

$$= \frac{A}{Q} \quad (1.8)$$

A : là giá trị phải khấu hao của TSCĐHH (công thức 1.2)

Q : là tổng sản lượng dự kiến của TSCĐHH theo thiết kế

Theo tác giả, ưu điểm của phương pháp này là sự phù hợp giữa chi phí và doanh thu. Khi máy móc hoạt động nhiều thì phải khấu hao nhiều nên chi phí khấu hao tăng, mặt khác máy móc hoạt động nhiều để tạo ra nhiều sản phẩm hứa hẹn đem lại nhiều lợi nhuận cho doanh nghiệp. Trong trường hợp xấu hơn, nền kinh tế bị suy thoái, sản xuất giảm sút thì máy móc sẽ ít sử dụng, khi đó ngoài lợi ích không làm đội giá thành sản phẩm do chi phí khấu hao quá lớn như phương pháp khấu hao giảm dần hay quá cứng nhắc như phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp này cho phép doanh nghiệp kéo dài thời gian sử dụng của tài sản trong trường hợp sản xuất gặp khó khăn. Nhược điểm của phương pháp này là không thể áp dụng rộng rãi cho tất cả các loại TSCĐHH mà chỉ có thể áp dụng cho những tài sản như máy móc thiết bị, phương tiện vận tải tức là những tài sản có thể ước tính công suất hoạt động. Việc kéo dài thời gian sử dụng của tài sản đôi khi là

con dao hai lưỡi khiến doanh nghiệp chậm thu hồi vốn đầu tư và không hạn chế được hao mòn vô hình.

- **Nhóm các phương pháp khấu hao khác**

- **Phương pháp thanh lý:** là phương pháp mà giá trị phải khấu hao của TSCĐHH sẽ được chuyển 1 lần vào chi phí của kỳ mà tài sản đó bị thanh lý. Phương pháp này đã từng được ưa chuộng đối với các TSCĐHH ở đơn vị công nhưng hiện nay hầu như không được sử dụng.

- **Phương pháp thay thế:** là phương pháp mà chi phí khấu hao hiện tại (thường xác định theo phương pháp khấu hao đường thẳng) bị tăng lên bởi tỷ lệ giữa chi phí thay thế ước tính của tài sản tính khấu hao với giá gốc của nó. Để thực hiện phương pháp này, việc khó nhất là xác định chi phí thay thế ước tính.

- **Phương pháp hỗn hợp:** là phương pháp áp dụng một tỷ lệ khấu hao cho các nhóm TSCĐHH có bản chất giống nhau hoặc cho hỗn hợp các TSCĐHH có bản chất khác nhau và thời gian sử dụng khác nhau.

Theo phương pháp này:

$$h_{hh} = \frac{MKH}{NG} \quad (1.9)$$

$$t_{hh} = \frac{A}{MKH} \quad (1.10)$$

Trong đó: h_{hh} : là tỷ lệ khấu hao hỗn hợp

t_{hh} : là thời gian khấu hao hỗn hợp

MKH: là tổng mức khấu hao năm theo phương pháp đường thẳng của các tài sản riêng biệt.

NG: là tổng nguyên giá của TSCĐHH

A: là tổng giá trị phải khấu hao của các tài sản riêng biệt.

Ví dụ minh họa của phương pháp này được trình bày ở biểu 1.3

Biểu 1.3: Tính khấu hao theo phương pháp hỗn hợp

Tài sản	Nguyên giá	Giá trị thu hồi ước tính	Giá trị phải khấu hao	Thời gian sử dụng	Mức khấu hao năm
Xe con	400.000	40.000	360.000	10	36.000
Xe tải	220.000	20.000	200.000	5	40.000
Tổng	620.000	60.000	560.000		76.000

Tỷ lệ khấu hao hỗn hợp = $76.000/620.000 = 12.26\%/năm$

Thời gian để khấu hao hết 2 tài sản này là $= 560.000/76.000 = 7.37$ năm

Do đặc thù của phương pháp khấu hao hỗn hợp mà thu nhập hay chi phí của việc chuyển nhượng tài sản không được ghi nhận, phải tính hết vào số khấu hao lũy kế. Đó là vì khi xem xét từng tài sản riêng biệt thì việc tính khấu hao có thể đem lại lợi ích hay mất mát so với giá trị ghi sổ tương ứng của tài sản đó. Nhưng khi đã xem xét cả một nhóm tài sản thì sự chênh lệch này là không đáng kể, vì vậy việc ghi nhận lợi ích hay mất mát của từng tài sản là không cần thiết có thể bỏ qua.

Không được sử dụng phổ biến như các phương pháp khấu hao theo thời gian hay theo sản lượng, các phương pháp khấu hao này thường chỉ sử dụng trong việc xây dựng kế hoạch khấu hao trong công tác tài chính của doanh nghiệp hoặc sử dụng trong phân tích đánh giá tình hình sử dụng TSCĐHH theo từng bộ phận.

Trong số các phương pháp khấu hao kể trên, một số phương pháp đã được chuẩn mực kế toán quốc tế đề cập, một số mới chỉ dừng ở việc nghiên cứu. Về mặt lý thuyết, một phương pháp khấu hao sẽ chỉ là tốt nhất trong những tình huống nhất định. Chẳng hạn phương pháp khấu hao đường thẳng dựa trên giả định rằng giá trị kinh tế đạt được từ việc sử dụng tài sản ở mỗi kỳ là như nhau trong khi các phương pháp khấu hao giảm dần lại có xu hướng

kết hợp việc giảm chi phí khấu hao với việc tăng chi phí sửa chữa, bảo dưỡng theo thời gian sử dụng tài sản để xác định mức tổng chi phí sử dụng tài sản ổn định qua các năm. Về thực tế, cũng rất khó xác định 1 phương pháp khấu hao điển hình, sử dụng phương pháp nào hoàn toàn phụ thuộc vào quan điểm của doanh nghiệp. Có quan điểm cho rằng vì khó dự đoán doanh thu phát sinh trong tương lai nên áp dụng phương pháp khấu hao đều. Quan điểm khác lại cho rằng phương pháp nào có thể giúp ích cho mục tiêu thuế thì nên được lựa chọn vì nó sẽ giúp đơn giản hoá quá trình tính toán. Theo tác giả, việc doanh nghiệp lựa chọn áp dụng phương pháp khấu hao nào cũng không quá quan trọng bằng việc doanh nghiệp phải có giải trình chi tiết về phương pháp đó trên báo cáo tài chính để giúp những người quan tâm nắm bắt được thông tin một cách trọn vẹn trong mọi tình huống có thể xảy ra.

1.2.1.3. Thông tin về giá thực tế của TSCĐHH tại thời điểm xác định - chỉ tiêu “Giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình”

Việc sử dụng chỉ tiêu này một mặt giúp doanh nghiệp nắm được số chi phí về tài sản chưa được phân bổ để từ đó có kế hoạch sử dụng tài sản và phân bổ chi phí cho các kỳ liên quan, mặt khác chỉ tiêu này cung cấp thông tin về giá trị hiện có của TSCĐHH trong tổng tài sản phục vụ cho việc phân tích đánh giá tình hình tài chính của doanh nghiệp tại những thời điểm xác định. Giá trị còn lại được xác định theo một trong hai phương pháp sau:

Phương pháp 1: Phương pháp giá gốc.

Giá trị còn lại được xác định bằng hiệu số giữa nguyên giá và số khấu hao lũy kế.

Do nguyên giá và số khấu hao lũy kế đều là 2 chỉ tiêu đã được kê toán theo dõi và phản ánh nên việc xác định giá trị còn lại của TSCĐHH theo phương pháp này có thể đạt được một cách dễ dàng. Ưu điểm của phương pháp giá gốc là đơn giản dễ thực hiện. Nhược điểm của phương

pháp này là độ chính xác không cao. Giá trị còn lại xác định theo phương pháp này phụ thuộc vào việc doanh nghiệp tính khấu hao như thế nào, cùng một TSCĐHH nhưng nếu doanh nghiệp giảm thời gian khấu hao thì tốc độ giảm giá trị còn lại sẽ tăng lên. Tuy nhiên, trong điều kiện doanh nghiệp hoạt động bình thường, không có biến động gì về tổ chức, sắp xếp lại tài sản cũng như hoạt động doanh nghiệp thì phương pháp này vẫn được sử dụng phổ biến.

Phương pháp 2: Phương pháp đánh giá lại

Giá trị còn lại của TSCĐHH chỉ được xác định chính xác khi bán chúng trên thị trường. Tuy nhiên, TSCĐHH được đầu tư mua sắm là để sử dụng lâu dài cho quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh nên doanh nghiệp không thể sử dụng cách này. Thay vào đó, doanh nghiệp có thể sử dụng giá thị trường của một TSCĐHH tương đương với TSCĐHH hiện đang sử dụng để đối chiếu và điều chỉnh. Ưu điểm của phương pháp này là cung cấp số liệu thực tế về giá trị còn lại của TSCĐHH. So sánh giá trị còn lại xác định theo phương pháp này với giá trị còn lại xác định theo phương pháp giá phí sẽ giúp doanh nghiệp có cơ sở đánh giá và xem xét các chính sách quản lý và sử dụng TSCĐHH của mình đã phù hợp hay chưa. Nhược điểm của phương pháp này là việc xác định giá trị của tài sản tương đương với tài sản hiện có của doanh nghiệp là không hề đơn giản; hơn nữa còn tạo ra sự biến động liên tục số liệu về TSCĐHH có thể gây khó khăn cho công tác quản lý và kế toán. Vì thế phương pháp này thường được sử dụng kết hợp với phương pháp giá gốc và đặc biệt có tác dụng trong các trường hợp góp vốn, nhận vốn góp bằng TSCĐHH, sát nhập, giải thể, hay đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp.

Việc kế toán sử dụng 3 chỉ tiêu cơ bản trên để tính toán chính xác và ghi chép kịp thời giá trị của TSCĐHH tại những thời điểm xác định sẽ tạo

điều kiện để doanh nghiệp kiểm tra, giám sát thường xuyên việc giữ gìn, bảo quản, bảo dưỡng tài sản, có kế hoạch bố trí sử dụng và kế hoạch đầu tư đổi mới TSCĐHH.

Thông qua việc tính toán các chỉ tiêu trên, kế toán ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác về sự biến động, sử dụng TSCĐHH theo từng thứ, từng loại ở từng bộ phận cũng như toàn doanh nghiệp, để làm cơ sở xác định hiệu quả sử dụng TSCĐHH, từ đó đề ra các biện pháp huy động, sử dụng triệt để và hiệu quả hơn TSCĐHH hiện có

Việc sử dụng 3 chỉ tiêu trên để quản lý TSCĐHH cũng giúp doanh nghiệp xác định chính xác vốn đầu tư bỏ ra, số vốn đã và đang được thu hồi thông qua việc trích khấu hao, từ đó không chỉ tính đúng, tính đủ chi phí mà còn có thể xác định nguồn vốn khấu hao để tái đầu tư.

1.2.2. Kế toán cung cấp thông tin đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐHH trong các doanh nghiệp

Để đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐHH nhằm phục vụ yêu cầu quản lý, các nhà quản trị doanh nghiệp có thể căn cứ vào hệ thống các chỉ tiêu sau [23, tr254 -255]:

- Sức sản xuất của TSCĐHH:

$$\text{Sức sản xuất của TSCĐHH} = \frac{\text{Doanh thu (doanh thu thuần) trong kỳ}}{\text{Giá trị TSCĐHH bình quân trong kỳ}} \quad (1.11)$$

Trong đó: Giá trị TSCĐHH bình quân trong kỳ

$$= \frac{\text{Giá trị TSCĐHH đầu kỳ} + \text{Giá trị TSCĐHH cuối kỳ}}{2} \quad (1.12)$$

Ý nghĩa: chỉ tiêu này cho biết bình quân 1 đồng giá trị TSCĐHH đầu tư trong kỳ thì thu được bao nhiêu đồng doanh thu hoặc doanh thu thuần. Chỉ tiêu này càng cao càng chứng tỏ tài sản trong doanh nghiệp đang hoạt động tốt và đang góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

- Suất hao phí của TSCĐHH:

$$\text{Suất hao phí của TSCĐHH} = \frac{\text{Giá trị TSCĐHH bình quân trong kỳ}}{\text{Doanh thu (doanh thu thuần) trong kỳ}} \quad (1.13)$$

Ý nghĩa: ngược với chỉ tiêu về sức sản xuất của TSCĐHH, chỉ tiêu này cho biết muốn tạo ra 1 đồng doanh thu hoặc doanh thu thuần doanh nghiệp cần đầu tư bao nhiêu đồng giá trị TSCĐHH. Suất hao phí của TSCĐHH càng nhỏ càng chứng tỏ hiệu quả của việc đầu tư.

- Suất sinh lời của TSCĐHH:

$$\text{Suất sinh lời của TSCĐHH} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Giá trị TSCĐ bình quân trong kỳ}} \quad (1.14)$$

Ý nghĩa: đây là chỉ tiêu thể hiện suất sinh lời của TSCĐHH, chỉ tiêu này cho biết cứ 1 đồng giá trị TSCĐHH đầu tư trong kỳ sẽ tạo ra bao nhiêu đồng lợi nhuận. Chỉ tiêu lợi nhuận sử dụng trong công thức (1.14) có thể là tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên để giảm ảnh hưởng của số thuế phải nộp nhằm đánh giá thực chất hiệu quả sử dụng tài sản thì chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế thường được sử dụng và dù sử dụng chỉ tiêu nào thì suất sinh lời của TSCĐHH càng lớn sẽ càng hấp dẫn các nhà đầu tư.

1.2.3. Kế toán TSCĐHH cung cấp thông tin nội bộ phục vụ quản trị doanh nghiệp

Hệ thống những chỉ tiêu như nguyên giá, giá trị hao mòn lũy kế, giá trị còn lại, sức sản xuất của TSCĐHH, tỷ suất hao phí hay tỷ suất sinh lời của TSCĐHH... là những chỉ tiêu mang tính quá khứ và mọi đối tượng quan tâm tới tình hình quản lý, sử dụng TSCĐHH trong doanh nghiệp đều có thể có được khi nghiên cứu các báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Tuy nhiên, để đưa ra các quyết định như thay thế máy móc thiết bị, dây chuyền cũ bằng máy móc, thiết bị, dây chuyền mới hoặc cải tạo, nâng cấp chúng để tăng năng lực sản xuất – kinh doanh... thì những thông tin đó là

chưa đủ đối với các nhà quản trị doanh nghiệp. Để có được những quyết định loại này, đòi hỏi nhà quản trị phải có thông tin phân tích kết quả kinh doanh trong quá khứ và hiện tại, từ đó nhà quản trị so sánh với hiệu quả của phương án mới và đi đến quyết định có nên lựa chọn phương án mới hay không. Ngay cả khi đã lựa chọn được phương án kinh doanh, nhà quản trị vẫn cần thông tin để đánh giá tình hình thực hiện mục tiêu, nhiệm vụ đã đề ra trong kế hoạch. Mục đích của việc kiểm soát quá trình thực hiện là tìm ra nguyên nhân chủ quan và khách quan làm phát sinh sự chênh lệch giữa thực tế so với kế hoạch, dự toán, tiêu chuẩn để từ đó có các quyết định điều chỉnh kịp thời. Cơ sở cho các quyết định này là hệ thống số liệu dự toán, kế hoạch hoặc tiêu chuẩn và số liệu phản ánh tình hình thực hiện các chỉ tiêu.

Hệ thống thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định kể trên được kế toán cung cấp qua các báo cáo quản trị về TSCĐHH thuộc hệ thống báo cáo quản trị của doanh nghiệp. Đây là hệ thống thông tin rất linh hoạt, được tổng hợp phân tích từ nhiều góc độ và được hình thành chỉ để phục vụ cho các nhà quản trị doanh nghiệp. Chính vì vậy, hệ thống thông tin này hoàn toàn mang tính nội bộ và không có tính bắt buộc, các nhà quản trị doanh nghiệp có toàn quyền quyết định và điều chỉnh phù hợp với nhu cầu và khả năng quản lý doanh nghiệp.

Như vậy, thông tin do kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng cung cấp có ý nghĩa thiết thực với mọi đối tượng có lợi ích liên quan từ hoạt động của doanh nghiệp, đặc biệt là rất cần thiết cho các nhà quản trị doanh nghiệp. Tuy nhiên, vai trò này chỉ thực sự phát huy tác dụng nếu mỗi doanh nghiệp đều ý thức tổ chức tốt công tác kế toán TSCĐHH trên cả 2 phương diện là kế toán tài chính và kế toán quản trị.

1.3. NỘI DUNG CÔNG TÁC KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG DOANH NGHIỆP

Để có được hệ thống thông tin đáp ứng đầy đủ nhu cầu sử dụng của mọi đối tượng phục vụ cho việc đánh giá và ra các quyết định, công tác kế toán trong mỗi doanh nghiệp cần phải được làm tốt từ hai góc độ: kế toán tài chính và kế toán quản trị.

1.3.1. Kế toán TSCĐHH từ góc độ kế toán tài chính

1.3.1.1. Thủ tục chứng từ kế toán tài sản cố định hữu hình

Đối tượng hạch toán kế toán bao gồm nhiều loại, được hình thành từ nhiều nguồn và thường xuyên vận động. Sự vận động của mỗi đối tượng cụ thể gắn liền với hành vi kinh tế hoặc thay đổi ý niệm trong quản lý cần phải phân định, tính toán và kiểm tra. Chứng từ với chức năng thông tin sẽ giúp sao chụp nguyên hình tình trạng và sự vận động của các đối tượng đó nhằm cung cấp thông tin cho lãnh đạo nghiệp vụ và là căn cứ phân loại, ghi sổ, tổng hợp kế toán. Chứng từ với chức năng kiểm tra: bộ chứng từ hoàn chỉnh là căn cứ pháp lý cho việc bảo vệ tài sản và xác minh tính hợp pháp trong việc giải quyết các mối quan hệ kinh tế pháp lý, kiểm tra, thanh tra hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy, hệ thống chứng từ giữ một vai trò quan trọng trong nội dung công tác kế toán nói riêng và công tác quản lý nói chung.

Xuất phát từ yêu cầu quản lý và kế toán, hệ thống chứng từ về TSCĐHH phải truyền tải những thông tin sau:

- Thông tin về các chi phí doanh nghiệp đã bỏ ra liên quan đến việc đầu tư vào TSCĐHH được cung cấp bởi các chứng từ như: biên bản giao nhận TSCĐHH sau khi hoàn thành xây dựng, mua sắm, được cấp phát, viện trợ, biếu tặng, nhận vốn góp bằng TSCĐHH.... và các hoá đơn ghi nhận chi

phí phát sinh trong quá trình hình thành và đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng

- Thông tin về tình hình hao mòn và trích khấu hao TSCĐHH trong quá trình sử dụng để kế toán tính toán và phân bổ chi phí khấu hao theo đúng đối tượng sử dụng và phù hợp với lợi ích do tài sản đó đem lại. Thông tin này được cung cấp bởi các chứng từ về khấu hao như bảng tính và phân bổ khấu hao

- Thông tin về các chi phí phát sinh trong quá trình sửa chữa, bảo dưỡng, hay đầu tư nâng cấp TSCĐHH được cung cấp bởi các chứng từ như biên bản xác nhận TSCĐHH sửa chữa lớn hoàn thành và các hoá đơn về chi phí sửa chữa đã phát sinh....

- Thông tin về các nghiệp vụ nhượng bán, thanh lý, điều chuyển... được cung cấp bởi chứng từ như biên bản thanh lý, nhượng bán TSCĐHH, giấy xác nhận điều chuyển TSCĐHH, hoá đơn vận chuyển.....

- Thông tin về đánh giá lại TSCĐHH để làm căn cứ điều chỉnh số liệu về giá trị TSCĐHH hiện có trên các sổ kế toán liên quan thường được cung cấp bởi biên bản đánh giá lại TSCĐHH hoặc biên bản kiểm kê TSCĐHH...

Tùy từng trường hợp, tùy từng tình huống nghiệp vụ cụ thể liên quan đến quá trình kế toán TSCĐHH mà doanh nghiệp sử dụng các chứng từ sao cho phù hợp. Ngoài ra, việc xác định số lượng, loại chứng từ cần thiết cho mỗi trường hợp biến động TSCĐHH không phải chỉ phụ thuộc vào nội dung kinh tế mà còn phụ thuộc vào kỹ thuật, khả năng thu thập và xử lý thông tin kế toán. Chẳng hạn số lượng và số loại chứng từ mà lao động thủ công thực hiện sẽ khác với lao động kế toán bằng máy vi tính.

Tóm lại, theo tác giả, mỗi doanh nghiệp cần căn cứ vào yêu cầu chung về chứng từ kế toán, vào đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản lý cụ thể của mình để xây dựng hệ thống chứng từ sao cho phù hợp.

1.3.1.2. Kế toán chi tiết tài sản cố định hữu hình

Thông thường, kế toán chi tiết TSCĐHH được thực hiện với những nội dung chủ yếu sau:

- Căn cứ vào hồ sơ TSCĐHH (mỗi TSCĐHH có một bộ hồ sơ riêng) gồm biên bản giao nhận TSCĐHH, hợp đồng, hoá đơn mua TSCĐHH, các bản sao tài liệu kỹ thuật và các chứng từ khác liên quan... kế toán mở thẻ TSCĐ theo dõi chi tiết từng TSCĐHH. Thẻ TSCĐ thể hiện các thông tin chung về tài sản như: tên, mã, ký hiệu, qui cách, năm sản xuất, bộ phận sử dụng, năm sử dụng, công suất thiết kế.... và các chỉ tiêu tính giá kể từ khi bắt đầu được ghi nhận là TSCĐHH rồi qua từng thời kỳ do đánh giá lại, xây dựng, trang bị thêm hoặc tháo dỡ, sửa chữa...

- Xây dựng và mã hoá danh mục TSCĐHH của doanh nghiệp sao cho hợp lý, thuận tiện cho quá trình kiểm tra, đối chiếu và thống nhất toàn doanh nghiệp.

- Mở sổ TSCĐHH dùng chung cho toàn doanh nghiệp để ghi chép các chỉ tiêu chủ yếu về TSCĐHH như chỉ tiêu tăng, giảm nguyên giá, chỉ tiêu khấu hao.... sổ này thường mở theo từng loại TSCĐHH do đó số sổ mở phụ thuộc vào chủng loại tài sản của doanh nghiệp. Đồng thời với việc mở sổ chung, kế toán chi tiết cũng mở sổ chi tiết TSCĐHH theo từng bộ phận sử dụng, theo nguồn hình thành, theo tình trạng sử dụng...

- Định kỳ, doanh nghiệp phải lập báo cáo về tình hình sử dụng TSCĐHH, ngoài các thông tin kế toán đã đề cập ở trên, báo cáo phải bổ sung các nội dung như đánh giá tác động ảnh hưởng tới giá trị tài sản, tình hình khấu hao, hao mòn, tình hình sử dụng, kết hợp phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐHH trong kỳ và lên kế hoạch sửa chữa thay thế tài sản ở các kỳ kế tiếp.

1.3.1.3. Kế toán tổng hợp tài sản cố định hữu hình

- Kế toán tăng giảm tài sản cố định hữu hình

Để phản ánh sự biến động tăng giảm TSCĐHH, kế toán sử dụng TK TSCĐHH. Đây là tài khoản tài sản nên nguyên tắc kết cấu như sau

Bên Nợ: phản ánh các nghiệp vụ làm tăng TSCĐHH theo nguyên giá

Bên Có: phản ánh các nghiệp vụ làm giảm TSCĐHH theo nguyên giá

Dư Nợ: phản ánh nguyên giá TSCĐHH hiện có tại doanh nghiệp

Nói cách khác, tài khoản này chỉ sử dụng để phản ánh tình hình hiện có và biến động tăng giảm TSCĐHH theo nguyên giá.

Như vậy khi phát sinh các nghiệp vụ làm tăng TSCĐHH như mua sắm, xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao, trao đổi... kế toán sẽ phản ánh vào bên Nợ của TK TSCĐHH và bên Có của các TK liên quan như TK Tiền mặt, TK Phải trả người bán, TK Chi phí xây dựng cơ bản dở dang.... Ngược lại khi phát sinh các nghiệp vụ làm giảm TSCĐHH như thanh lý nhượng bán, khi đã hết giá trị sử dụng hoặc sử dụng không hiệu quả hoặc đem TSCĐHH đi góp vốn, trao đổi... kế toán sẽ phản ánh vào bên Nợ các tài khoản như TK Chi phí, TK Vốn góp.... và bên Có TK TSCĐHH. Kế toán TSCĐHH phải phản ánh đầy đủ, chính xác tất cả các nghiệp vụ tăng giảm tài sản đồng thời phải phản ánh được mối liên hệ giữa sự tăng giảm tài sản với các đối tượng có liên quan. Ngoài ra, do chi phí đầu tư hình thành TSCĐHH tương đối lớn nên khi TSCĐ trong doanh nghiệp tăng sẽ nảy sinh vấn đề về nguồn hình thành tài sản đó. 1 TSCĐHH có thể hình thành từ nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp, cũng có thể do vay mượn ngân hàng hoặc do đối tác góp vốn liên kết... vì vậy xử lý các nguồn vốn liên quan cũng là nội dung của kế toán tăng TSCĐ

- Kế toán khấu hao tài sản cố định hữu hình

Nội dung của kế toán khấu hao TSCĐHH gồm

- Căn cứ vào đặc điểm của doanh nghiệp, đặc điểm của từng loại TSCĐHH để lựa chọn và áp dụng phương pháp tính, trích khấu hao TSCĐ thích hợp

- Tính và phân bổ khấu hao TSCĐ cho các đối tượng sử dụng theo phương pháp khấu hao và tiêu thức phân bổ đã chọn. Về nguyên tắc, mọi

TSCĐHH liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh đều phải trích khấu hao và được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh của bộ phận sử dụng. Đối với TSCĐHH dùng cho hoạt động sự nghiệp hay mục đích phúc lợi thì không phải trích khấu hao vào chi phí mà chỉ tính mức độ hao mòn.

- Sử dụng tài khoản “Hao mòn TSCĐHH” để phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của tất cả các loại TSCĐHH hiện có tại doanh nghiệp. Đây là tài khoản điều chỉnh TK TSCĐHH nên có kết cấu như sau:

Bên Nợ: phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐHH giảm trong kỳ

Bên Có: phản ánh giá trị hao mòn TSCĐHH tăng

Dư Có: phản ánh giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐHH hiện có trong doanh nghiệp

- Kế toán sửa chữa tài sản cố định hữu hình

Chi phí sửa chữa TSCĐHH là chi phí phát sinh khi tiến hành bảo dưỡng hoặc sửa chữa TSCĐHH nhằm duy trì năng lực hoạt động bình thường của tài sản đó hoặc có thể là hoạt động sửa chữa tài sản nhằm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó. Đây là những chi phí gián tiếp cho quá trình kinh doanh của doanh nghiệp vì vậy nó phải được phân bổ vào chi phí của các kỳ liên quan. Nội dung của kế toán sửa chữa TSCĐHH chính là tập hợp chi phí sửa chữa thực tế phát sinh, kiểm tra tính hợp lệ của chi phí tập hợp được, xác định tính chất của từng loại hình sửa chữa để lựa chọn cách thức phân bổ chi phí phù hợp. Tùy theo mức độ và tính chất mà hoạt động sửa chữa có thể chia thành 2 loại:

Sửa chữa thường xuyên là sửa chữa nhỏ có tính chất bảo dưỡng hoặc thay thế những chi tiết, bộ phận nhỏ của TSCĐHH. Chi phí sửa chữa trong trường hợp này có giá trị thấp so với tổng chi phí phát sinh trong kỳ, thời gian

sửa chữa ngắn nên được tập hợp trực tiếp vào chi phí sản xuất kinh doanh của bộ phận sử dụng tài sản tại kỳ diễn ra nghiệp vụ sửa chữa.

Sửa chữa lớn là sửa chữa có tính chất khôi phục năng lực hoạt động của TSCĐHH do bị hư hỏng nhiều, phải thay thế phần lớn các bộ phận, chi tiết của tài sản nên chi phí sửa chữa chiếm tỷ trọng đáng kể so với chi phí sản xuất kinh doanh của kỳ sửa chữa, thời gian tiến hành sửa chữa cũng kéo dài thậm chí đòi hỏi phải ngừng sử dụng tài sản. Với chi phí sửa chữa loại này cần phải tiến hành phân bổ vào chi phí kinh doanh của nhiều kỳ để đảm bảo nguyên tắc phù hợp. Tuy nhiên, qui trình tập hợp và phân bổ chi phí sửa chữa lớn TSCĐHH phụ thuộc vào việc hoạt động sửa chữa đó có nằm trong kế hoạch của doanh nghiệp hay không. Nếu việc sửa chữa lớn đã được lên kế hoạch từ trước, doanh nghiệp có thể ước tính trước chi phí dành cho sửa chữa thông qua việc lập dự toán, từ đó kế toán phân bổ chi phí sửa chữa lớn ước tính vào chi phí sản xuất kinh doanh bằng cách trích trước. Khi công tác sửa chữa hoàn thành, giá thành sửa chữa lớn được quyết toán và điều chỉnh chi phí đã trích trước. Nếu việc sửa chữa lớn phát sinh đột xuất, nằm ngoài kế hoạch của doanh nghiệp, chi phí sửa chữa lớn TSCĐ sẽ được tập hợp riêng và phân bổ dần vào chi phí của các kỳ sau khi nghiệp vụ sửa chữa hoàn thành.

Sửa chữa nâng cấp TSCĐHH là một nội dung đặc biệt của sửa chữa lớn nhằm tăng thêm tính năng hoạt động của TSCĐHH hoặc kéo dài thời gian hữu ích của nó. Về bản chất, đây là nghiệp vụ đầu tư bổ sung cho TSCĐHH. Vì vậy chi phí sửa chữa nâng cấp TSCĐHH không được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh mà dùng để điều chỉnh các chỉ tiêu tính giá TSCĐHH.

1.3.1.4. Hệ thống sổ tổng hợp kế toán tài sản cố định hữu hình

Hệ thống sổ kế toán là phương tiện vật chất để kế toán ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh. Tổ chức tốt hệ thống sổ kế toán sẽ tạo

điều kiện nâng cao năng suất lao động của bộ máy kế toán, đảm bảo cung cấp thông tin kịp thời, đầy đủ các chỉ tiêu kinh tế tài chính theo yêu cầu của công tác quản lý tại doanh nghiệp hoặc báo cáo kế toán gửi cho các đối tượng quan tâm bên ngoài doanh nghiệp. Doanh nghiệp phải căn cứ vào đặc điểm loại hình sản xuất cũng như qui mô sản xuất, căn cứ vào yêu cầu và trình độ quản lý hoạt động kinh doanh, căn cứ vào trình độ nghiệp vụ và năng lực của cán bộ kế toán, căn cứ vào điều kiện và phương tiện vật chất hiện có của doanh nghiệp để lựa chọn và vận dụng một trong các hình thức tổ chức sổ cơ bản sau:

Hình thức Nhật ký sổ cái

Hình thức Nhật ký sổ cái là hình thức kế toán trực tiếp, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh vào một quyển sổ kế toán tổng hợp duy nhất gọi là Nhật ký - sổ cái. Sổ này phản ánh tất cả các tài khoản mà doanh nghiệp sử dụng và ghi chép kết hợp theo thời gian và theo hệ thống. Như vậy sổ tổng hợp về TSCĐHH là sổ nhật ký sổ cái phần ghi cho các TK TSCĐHH và TK Hao mòn TSCĐHH. Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức Nhật ký sổ cái được trình bày ở phụ lục 01

Ưu điểm của hình thức sổ này là đơn giản, dễ làm, dễ kiểm tra. Tuy nhiên nhược điểm của hình thức này là việc ghi chép bị trùng lặp, tất cả các tài khoản của doanh nghiệp đều phản ánh trên cùng một quyển sổ nên sổ quá cồng kềnh không thuận lợi cho việc bảo quản cũng như phân công lao động kế toán. Vì vậy theo tác giả hình thức này chỉ phù hợp với doanh nghiệp có qui mô nhỏ, ít nghiệp vụ phát sinh, ít tài khoản sử dụng, ít lao động kế toán, trình độ kế toán không cao

Hình thức Nhật ký chung

Hình thức Nhật ký chung là hình thức kế toán đơn giản, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian vào 1 quyển sổ gọi là Nhật ký chung, sau đó lấy số liệu theo đối tượng để phản ánh vào Sổ cái tài khoản.

Kế toán TSCĐHH theo hình thức Nhật ký chung sử dụng các sổ tổng hợp là Nhật ký chung và sổ cái TK TSCĐHH và TK Hao mòn TSCĐHH. Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức Nhật ký chung được trình bày ở phụ lục số 02.

Ưu điểm của hình thức này là thuận lợi cho việc ghi chép, đối chiếu, kiểm tra phù hợp với doanh nghiệp áp dụng kế toán máy. Tuy nhiên hình thức này cũng có nhược điểm là làm tăng khối lượng công việc kế toán do việc ghi chép bị trùng lặp nhiều, cuối kỳ kế toán phải loại bỏ số liệu trùng để ghi sổ Cái.

Theo tác giả, hình thức Nhật ký chung chỉ thích hợp với doanh nghiệp có qui mô vừa hoặc doanh nghiệp có điều kiện vận dụng kế toán máy, không thích hợp với doanh nghiệp có qui mô lớn áp dụng kế toán thủ công.

Hình thức Nhật ký chứng từ

Hình thức Nhật ký chứng từ là hình thức sử dụng nguyên tắc: tập hợp và hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo một vé của tài khoản kết hợp với việc phân tích các nghiệp vụ kinh tế đó theo các tài khoản đối ứng.

Theo hình thức này, kế toán TSCĐHH sử dụng các bảng kê chi phí, nhật ký chứng từ phản ánh biến động TSCĐHH và sổ cái TK TSCĐHH, TK Hao mòn TSCĐHH. Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức nhật ký chứng từ được trình bày ở phụ lục số 03

So với các hình thức tổ chức sổ khác, ưu điểm của hình thức này là giảm bớt khối lượng ghi chép hàng ngày, do đó tránh được trùng lặp và nâng cao năng suất lao động của nhân viên kế toán, rút ngắn thời gian thực hiện qui trình hạch toán và lập báo cáo kế toán. Tuy nhiên theo tác giả, ưu điểm này chỉ thực sự có ý nghĩa ở doanh nghiệp làm kế toán thủ công. Đối với doanh nghiệp làm kế toán máy, ưu điểm này không thể phát huy tác dụng thậm chí việc sử dụng hình thức này sẽ tạo ra hệ thống sổ có kết cấu phức tạp không

cần thiết. Cũng vì tính phức tạp của việc sử dụng hệ thống sổ nên hình thức này không phù hợp với doanh nghiệp có qui mô nhỏ, ít nghiệp vụ kinh tế phát sinh, trình độ kế toán yếu và không đều.

Hình thức Chứng từ ghi sổ

Hình thức Chứng từ ghi sổ là hình thức mà việc ghi sổ được tách thành 2 quá trình riêng biệt

- Sổ Cái ghi theo hệ thống
- Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ ghi theo thời gian, phản ánh toàn bộ chứng từ ghi sổ đã lập trong kỳ

Theo hình thức này, kế toán TSCĐHH sử dụng các chứng từ ghi sổ lập cho các nghiệp vụ về TSCĐHH, sổ đăng ký chứng từ ghi sổ và sổ cái TK TSCĐHH, TK Hao mòn TSCĐHH. Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức chứng từ ghi sổ được trình bày ở phụ lục số 04

Ưu điểm của hình thức này là dễ làm, dễ kiểm tra, đối chiếu, công việc kế toán dàn đều trong kỳ cho việc phân công lao động kế toán. Nhược điểm của hình thức sổ này là vẫn có sự ghi chép trùng lặp, dễ nhầm lẫn, trường hợp có sai sót thì phải sửa chữa trên nhiều sổ kế toán vì vậy vẫn làm tăng khối lượng công việc chung. Tuy nhiên, theo tác giả, việc ghi chép trùng lặp cũng là nhược điểm chung của các hình thức sổ như Nhật ký chung, nhật ký sổ cái, chứ không phải của riêng hình thức chứng từ ghi sổ. Vì thế có thể nói, đây là hình thức phù hợp nhất với mọi loại qui mô sản xuất kinh doanh, phù hợp với cả điều kiện lao động kế toán thủ công và lao động kế toán bằng máy.

1.3.1.5. Thông tin về tài sản cố định hữu hình trên báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính là các báo cáo phản ánh một cách tổng quát và có hệ thống tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp, tình hình và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh; tình hình và kết quả lưu chuyển tiền tệ; tình hình quản lý và sử dụng vốn... của doanh nghiệp trong

một thời kỳ nhất định. Để đảm bảo tính chính xác, minh bạch của báo cáo tài chính, để mọi đối tượng sử dụng thông tin có thể tin cậy mà đưa ra quyết định phù hợp, việc lập báo cáo tài chính phải tuân thủ những nguyên tắc nhất định, bao gồm những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận theo thông lệ kế toán quốc tế và những nguyên tắc kế toán riêng của mỗi quốc gia. Đối với TSCĐHH, báo cáo tài chính phải trình bày những thông tin như: phương pháp xác định nguyên giá, phương pháp tính khấu hao, thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao của TSCĐHH, nguyên giá TSCĐHH tăng giảm trong kỳ, số khấu hao trong kỳ, tăng giảm và lũy kế đến cuối kỳ, giá trị còn lại của TSCĐHH đã dùng để thế chấp, cầm cố cho các khoản vay, chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang, các cam kết về việc mua bán TSCĐHH có giá trị lớn trong tương lai, giá trị còn lại của TSCĐHH tạm thời không sử dụng.....

1.3.2. Kế toán TSCĐHH từ góc độ kế toán quản trị

Bản chất của kế toán quản trị là chỉ cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế tài chính trong phạm vi yêu cầu quản lý nội bộ của một doanh nghiệp. Vì vậy, không như những thông tin của kế toán tài chính, những thông tin của kế toán quản trị chỉ có ý nghĩa đối với những người điều hành, quản trị doanh nghiệp. Chẳng hạn như thông tin về khoản chi tiêu hình thành nên TSCĐHH để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh. Kế toán tài chính dựa trên giả thiết doanh nghiệp kinh doanh liên tục, vô thời hạn nên chỉ ghi nhận chi phí sử dụng tài sản theo mức khấu hao tức là dựa vào thời gian phát huy tác dụng của nó. Trong khi đó, kế toán quản trị lại dựa trên giả định về “chu kỳ sống” tức quá trình phát sinh, phát triển, suy tàn và diệt vong của mặt hàng kinh doanh hoặc loại hình kinh doanh cụ thể nên ghi nhận toàn bộ khoản chi tiêu để hình thành TSCĐHH vào thời điểm đưa chúng vào sử dụng. Lập luận của các nhà quản trị về vấn đề này là: nếu quá trình sản xuất kinh doanh theo một dự án cụ thể nào đó bị ngưng trệ thì các khoản đầu tư cho TSCĐHH sẽ tạo ra một khoản thiệt

hại lớn cho doanh nghiệp. Hơn nữa, một hệ thống TSCĐHH chỉ thích ứng với một loại hình kinh doanh cụ thể. Quan niệm này buộc các nhà quản trị phải tính toán kỹ lưỡng hiệu quả kinh tế khi đầu tư để hình thành TSCĐHH.

Để có thể thu thập, xử lý và cung cấp thông tin đáp ứng những yêu cầu quản lý cụ thể trong nội bộ doanh nghiệp, công tác kế toán quản trị TSCĐHH được tiến hành theo những nội dung cơ bản sau:

1.3.2.1. Hệ thống chứng từ kế toán quản trị TSCĐHH

Ngoài việc sử dụng hệ thống chứng từ bắt buộc về TSCĐHH mà kế toán tài chính đã thiết lập, kế toán quản trị còn sử dụng hệ thống chứng từ hướng dẫn. Các chứng từ này được doanh nghiệp xây dựng cụ thể theo các chỉ tiêu phục vụ trực tiếp cho thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin nội bộ. Việc kiểm tra, xử lý và luân chuyển chứng từ được xác lập theo cách riêng, nhằm đảm bảo cung cấp thông tin chính xác, trung thực, kịp thời cho công tác đánh giá tình hình thực hiện dự toán chi phí cũng như phục vụ cho công tác lập dự toán mới về đầu tư mua sắm TSCĐHH trong doanh nghiệp.

1.3.2.2. Hệ thống tài khoản kế toán quản trị TSCĐHH

Để có số liệu chi tiết, tỷ mỉ và kịp thời phục vụ cho quản lý nội bộ, kế toán quản trị phải sử dụng tài khoản được thiết lập trên cơ sở yêu cầu quản lý từng chỉ tiêu cụ thể. Căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể từng chỉ tiêu chi tiết, kế toán quản trị mở các tài khoản để hệ thống hoá thông tin từ chứng từ theo các chỉ tiêu của báo cáo quản trị. Trong khi kế toán tài chính phải sử dụng hệ thống tài khoản thống nhất, tuân thủ các chuẩn mực, nguyên tắc và phương pháp kế toán đã thừa nhận thì kế toán quản trị có thể tự xây dựng hệ thống tài khoản và qui định nội dung, phương pháp ghi chép trên các tài khoản kế toán quản trị về TSCĐHH.

1.3.2.3. Hệ thống sổ kế toán quản trị TSCĐHH

Trên cơ sở hệ thống thông tin mà sổ chi tiết về TSCĐHH cung cấp, tùy theo yêu cầu quản lý cụ thể, kế toán quản trị có thể bổ sung thêm những

thông tin chi tiết như: số lượng, chủng loại, tính năng kỹ thuật, công suất sử dụng, thời gian sử dụng của số TSCĐHH hiện có, hay số khấu hao từng năm và số khấu hao lũy kế của từng tài sản cũng như các phương pháp tính khấu hao áp dụng cho những tài sản đó; hoặc tình hình sử dụng TSCĐHH phân theo công dụng, theo hình thức sở hữu, theo bộ phận sử dụng.... Việc ghi chép trên các sổ này có thể theo chỉ tiêu giá trị và chỉ tiêu hiện vật. Trong đó, các chỉ tiêu tiền tệ không nhất thiết phải là giá gốc mà có thể là giá ước tính để phục vụ cho việc cung cấp thông tin nhanh.

1.3.2.4. Hệ thống báo cáo quản trị về TSCĐHH

Báo cáo quản trị là báo cáo kế toán phục vụ cho yêu cầu quản trị doanh nghiệp, chứ không phải phục vụ yêu cầu thông tin của các đối tượng bên ngoài, vì thế báo cáo này còn được gọi là báo cáo nội bộ. Việc lập hay không lập các báo cáo này, số lượng nhiều hay ít phụ thuộc hoàn toàn vào yêu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp. Đối với TSCĐHH, nếu được lập, đó có thể là những báo cáo về tình hình xây dựng, mua sắm TSCĐHH đã, đang và sẽ được tiến hành, cụ thể là báo cáo tăng, giảm, hiện có của TSCĐHH theo nguyên giá và giá trị hao mòn; báo cáo tình hình sử dụng TSCĐHH cho hoạt động sản xuất kinh doanh chính, chi tiết theo từng loại TSCĐHH, từng bộ phận sử dụng và toàn doanh nghiệp; báo cáo về chi phí, thu nhập và kết quả hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐHH...Tuy nhiên, khác với báo cáo tài chính vốn chỉ thể hiện các chỉ tiêu theo số thực tế và bằng thước đo giá trị, báo cáo quản trị phải thể hiện cả số dự toán và số thực tế, phải thể hiện theo cả thước đo giá trị và thước đo hiện vật. Ngoài ra, trong khi báo cáo tài chính được lập có tính chất định kỳ (quý, năm) thì báo cáo quản trị được lập để đáp ứng tính kịp thời cho công tác quản trị doanh nghiệp của các nhà quản lý nên kỳ hạn lập của các báo cáo này không bị qui định thời gian bắt buộc.

1.4. CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VỀ TÀI SẢN CÓ ĐỊNH HỮU HÌNH

Sự phát triển của kế toán ở các nước thường có sự khác nhau về các qui định và thực hành kế toán, Khi mà các hệ thống kinh tế và điều kiện thương mại khác nhau từ nước này sang nước khác thì các mô hình và phương pháp kế toán cũng có khác nhau. Sự khác nhau này tạo nên nét đặc trưng của kế toán mỗi quốc gia nhưng lại có ảnh hưởng tiêu cực tới hiệu quả của thị trường thế giới và có thể làm giảm sút khả năng hợp tác tìm kiếm vốn để cạnh tranh một cách có hiệu quả. Trong xu thế hội nhập kinh tế quốc tế, sự tồn tại của hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế với vai trò là “ngôn ngữ chung” để tạo “sân chơi đạt tiêu chuẩn” là nhu cầu tất yếu. Từ năm 1973, Ủy ban xây dựng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASC) trực thuộc Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) đã ban hành những chuẩn mực kế toán đầu tiên nhằm chuẩn hoá những thông tin sẽ được thể hiện trên các báo cáo tài chính như tài sản, công nợ, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí. Năm 2001, Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ra đời thay thế IASC. Trong quá trình hoạt động, hội đồng này đã sửa đổi, bổ sung một số chuẩn mực kế toán cũ, thay thế một số chuẩn mực kế toán cũ bằng chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính và ban hành một số chuẩn mực kế toán mới về những vấn đề chưa được đề cập trước đó. Tính đến nay, đã có 8 chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính và 35 chuẩn mực kế toán. Ngoài hệ thống chuẩn mực này, mỗi quốc gia lại cho sự lựa chọn riêng để xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán của mình. Có quốc gia vận dụng 100% các chuẩn mực kế toán quốc tế mà không cần sửa đổi bổ sung (như Nam phi, Mông Cổ, Thụy Sĩ...); có quốc gia tuy vận dụng 100% chuẩn mực kế toán quốc tế nhưng có thêm phụ lục để bổ sung hoặc bớt đi một số nội dung (như Malaysia, Singapo...); có quốc gia vận dụng có chọn lọc các nội dung của chuẩn mực kế toán quốc tế và sửa đổi, bổ sung thêm để phù hợp đặc điểm nền kinh tế quốc gia mình (như Anh, Pháp, Việt Nam...) và có quốc gia

tự xây dựng hệ thống chuẩn mực riêng không sử dụng chuẩn mực kế toán quốc tế (như Mỹ, Thái Lan...) [24, tr 38]

Theo phạm vi và mục đích nghiên cứu của đề tài, luận án sẽ chỉ đề cập đến 2 chuẩn mực kế toán về TSCĐHH là chuẩn mực kế toán quốc tế số 16 (IAS 16) – Nhà xưởng, máy móc, thiết bị và chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 (VAS 03) – Tài sản cố định hữu hình

1.4.1. Chuẩn mực kế toán quốc tế về tài sản cố định hữu hình (IAS 16)

Quá trình ra đời và điều chỉnh của IAS 16 được tóm tắt như sau:

Biểu 1.4: Quá trình hình thành và sửa đổi bổ sung của IAS 16

08/ 1980	Soạn thảo nội dung E18 Kế toán về nhà xưởng, máy móc và thiết bị trong hệ thống phương pháp giá phí
03/1982	Ban hành chuẩn mực số 16 về kế toán nhà xưởng, máy móc và thiết bị
01/01/1983	Chuẩn mực số 16 có hiệu lực
05/1992	Soạn thảo nội dung E43 về nhà xưởng máy móc và thiết bị
12/1993	Sửa đổi chuẩn mực số 16 về nhà xưởng máy móc và thiết bị, nội dung liên quan đến khả năng so sánh của báo cáo tài chính
01/01/1995	Chuẩn mực số 16 sửa đổi năm 1993 có hiệu lực
1998	Chuẩn mực số 16 sửa đổi phù hợp với chuẩn mực số 36 về sự giảm giá của tài sản
01/07/1999	Chuẩn mực số 16 sửa đổi năm 1998 có hiệu lực
18/12/2003	IASB sửa đổi chuẩn mực số 16
01/01/ 2005	Chuẩn mực số 16 sửa đổi năm 2003 có hiệu lực
22 /05/ 2008	Chuẩn mực số 16 điều chỉnh theo quá trình sửa đổi thường niên của IFRSs 2007
01/01 2009	Chuẩn mực số 16 điều chỉnh theo IFRS 5 (2008) có hiệu lực

(Nguồn: Deloitte Touche Tohmatsu)

Nội dung trọng tâm của chuẩn mực này là: thời điểm ghi nhận tài sản, việc xác định giá trị kế toán và ghi nhận chi phí khấu hao liên quan đến tài sản đó

- **Ghi nhận TSCĐHH:** nhà xưởng, máy móc, thiết bị được ghi nhận là tài sản khi: thu được lợi ích kinh tế tương lai từ việc sử dụng tài sản và nguyên giá của tài sản được xác định một cách chắc chắn (IAS 16.7)

- **Xác định giá trị ban đầu:** Tất cả TSCĐHH đều phải ghi nhận theo nguyên giá. Nguyên giá bao gồm toàn bộ chi phí cần thiết để đưa tài sản vào điều kiện làm việc mong muốn. Nguyên giá bao gồm không chỉ giá mua mà còn gồm cả chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí lắp đặt, chi phí cho các chuyên gia kiến trúc và kỹ thuật, chi phí phá dỡ và giải phóng mặt bằng (IAS 16.16-17). Nếu việc thanh toán khi mua tài sản bị trì hoãn thì cần ghi nhận và tính toán lãi suất theo thị trường (IAS 16.23). Nếu một tài sản được mua theo hình thức trao đổi (dù là tương tự hay không tương tự) thì nguyên giá tính theo giá hợp lý trừ trường hợp hoạt động trao đổi thiếu thông tin hỗ trợ của thị trường hoặc giá hợp lý của cả tài sản nhận về và tài sản đem đổi đều không được xác định một cách tin cậy. Nếu không xác định được giá hợp lý, nguyên giá của tài sản hình thành do trao đổi tính bằng giá trị còn lại của tài sản đem đổi (IAS 16. 24)

- **Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu:** IAS 16 cho phép sử dụng 2 phương pháp

+ **Phương pháp giá gốc (cost model):** giá trị tài sản được xác định bằng nguyên giá trừ hao mòn lũy kế

+ **Phương pháp đánh giá lại (revaluation model):** giá trị của tài sản được xác định bằng giá trị đánh giá lại, đó là giá hợp lý của tài sản vào thời điểm đánh giá lại trừ đi khấu hao lũy kế. Theo phương pháp này, việc đánh giá lại cần thực hiện thường xuyên để không có sự khác biệt đáng kể giữa giá trị còn lại của tài sản và giá hợp lý của tài sản đó vào ngày lập bảng cân đối kế toán (IAS 16.31). Khi đã tiến hành đánh giá lại một khoản mục tài sản thì tất cả các phân loại TSCĐHH có chứa khoản mục đó cũng cần phải đánh giá lại (IAS 16.36) Khi giá trị kế toán của một

tài sản tăng do việc đánh giá lại, giá trị gia tăng cần được ghi ngay cho vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp vào mục tăng do đánh giá lại. Tuy nhiên giá trị tăng do đánh giá lại cần phải được hạch toán như một khoản thu nhập nếu như nó bù trừ vào phần giảm do đánh giá lại của cùng tài sản đó mà phần giảm này trước đây đã được hạch toán vào chi phí. Khi giá trị kế toán của một tài sản giảm đi do việc đánh giá lại, giá trị giảm đi được hạch toán như một khoản chi phí. Tuy nhiên, giá trị giảm đi do đánh giá lại cần được bù trừ vào các khoản gia tăng do đánh giá lại trong cùng mục mà giá trị giảm đó không vượt quá giá trị tăng do đánh giá lại của cùng tài sản đó (IAS 16.39 - 40).

- **Khấu hao:** Giá trị có thể khấu hao của một tài sản cần được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của nó (IAS 16.50). Giá trị thanh lý và thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản cần được xem xét lại tối thiểu là vào thời điểm kết thúc năm tài chính và nếu có bất kỳ sự thay đổi nào so với ước tính trước đó thì cần phải ghi nhận theo qui định của IAS 8 - Chuẩn mực kế toán quốc tế về chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót (IAS 16.51). Tương tự như vậy, phương pháp tính khấu hao cũng cần được xem xét hàng năm và nếu thấy không còn phù hợp nguyên tắc doanh thu – chi phí thì cần phải thay đổi phương pháp khấu hao như một sự thay đổi ước tính theo IAS 8 (IAS16. 61)

Chi phí khấu hao cần phải được thể hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh trừ khi nó đã được tính vào giá trị của tài sản khác (IAS 16.48). Việc tính khấu hao bắt đầu từ khi tài sản đưa vào sử dụng và tiếp tục tính cho đến khi tài sản đó không còn sử dụng hoặc bị thanh lý nhượng bán.

- **Giá trị có thể thu hồi:** IAS 36 - chuẩn mực kế toán quốc tế về tổn thất tài sản qui định giá trị kế toán của TSCĐHH không thể vượt quá giá trị có thể thu hồi. Giá trị có thể thu hồi của tài sản là số lớn hơn giữa hiệu số của giá

hợp lý và chi phí thanh lý cùng giá trị còn lại. Khi có bất kỳ khoản bồi thường từ bên thứ 3 cho những tổn thất về tài sản thì dù lãi hay lỗ đều ghi nhận vào các khoản phải thu (IAS 16.65)

- **Chấm dứt sử dụng tài sản thanh lý:** một khoản mục nhà xưởng, máy móc và thiết bị cần được xoá bỏ khỏi bảng cân đối kế toán sau khi thanh lý hay khi chấm dứt sử dụng chúng và không còn lợi ích kinh tế nào có thể hy vọng thu được từ tài sản đó qua việc thanh lý chúng nữa. Lãi hay lỗ phát sinh trong việc chấm dứt sử dụng tài sản và thanh lý một TSCĐHH cần được xác định bằng khoản chênh lệch giữa giá trị thu được ròng từ việc thanh lý tài sản và giá trị kế toán của tài sản, khoản lãi hay lỗ đó cần được đưa vào báo cáo lãi lỗ như một khoản thu nhập hay chi phí. (IAS 16.67-71)

- **Trình bày báo cáo tài chính:** với mỗi loại TSCĐHH cần trình bày những thông tin sau: phương pháp xác định giá trị còn lại; phương pháp khấu hao sử dụng; thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao; tổng giá trị còn lại, hao mòn lũy kế và giá trị tổn thất; giải trình giá trị còn lại tại thời điểm đầu và cuối kỳ chỉ rõ phần tăng thêm, giảm bớt, tăng do sát nhập doanh nghiệp; các khoản tăng do đánh giá lại; sự đảo chiều của tổn thất....(IAS 16.73) Các thông tin về: chi phí xây dựng cơ bản dở dang đang hình thành TSCĐHH, cam kết đầu tư TSCĐHH, bồi thường của bên thứ 3 cho những tổn thất, mất mát về TSCĐHH cũng được yêu cầu báo cáo (IAS 16.74). Nếu TSCĐHH bị đánh giá lại thì phải báo cáo: thời điểm hiệu lực của việc đánh giá lại, bên độc lập tham gia đánh giá, các phương pháp và giả định sử dụng để đánh giá lại....(IAS 16.77)

1.4.2. Chuẩn mực kế toán Việt Nam về tài sản cố định hữu hình (VAS 03)

VAS 03 - TSCĐHH được ban hành theo Quyết định 149/2000/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 và chưa sửa đổi bổ sung lần nào. Nội dung chủ yếu của chuẩn mực này gồm:

- **Ghi nhận TSCĐHH:** các tài sản được ghi nhận là TSCĐHH phải thoả mãn đồng thời cả 4 tiêu chuẩn ghi nhận sau: (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 qui định hiện hành. (VAS 03.06)

- **Xác định giá trị ban đầu:** TSCĐHH phải được xác định theo nguyên giá, do đó chỉ bao gồm những chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐHH tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Do vậy, nguyên giá sẽ không bao gồm: các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử; khoản lãi vay phải trả khi mua tài sản không được vốn hoá theo qui định của chuẩn mực về chi phí đi vay (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 tự xây, tự chế TSCĐHH (VAS 03. 13 - 22)

- **Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu:** sau 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 chỉ điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại khi có quyết định của Nhà nước.

- **Khấu hao:** TSCĐHH sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh phải được tính khấu hao theo 1 trong 3 phương pháp: phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần và phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm. Phương pháp khấu hao được lựa chọn phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác. Doanh nghiệp không được tiếp tục tính khấu hao đối với những TSCĐHH đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn còn sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh (VAS 03. 29 - 32). Thời

gian sử dụng hữu ích của tài sản cũng như phương pháp khấu hao cần được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính.

- **Nhượng bán và thanh lý TSCĐHH** đều làm giảm TSCĐHH hiện có tại doanh nghiệp. Lãi hay lỗ từ hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐHH được ghi nhận thu nhập hay chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (VAS 03.38).

- **Trình bày báo cáo tài chính:** trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày theo từng loại TSCĐHH về những thông tin sau: phương pháp xác định nguyên giá TSCĐHH, phương pháp khấu hao; thời gian sử dụng hữu ích hay tỷ lệ khấu hao; nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ. Bản thuyết minh báo cáo tài chính, phần TSCĐHH phải trình bày các thông tin: nguyên giá TSCĐHH tăng, giảm trong kỳ; số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ; giá trị còn lại của TSCĐHH đã dung để thế chấp, cầm cố cho các khoản vay; chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang; các cam kết về việc mua bán TSCĐHH có giá trị lớn trong tương lai; giá trị còn lại của TSCĐHH tạm thời không sử dụng; nguyên giá của TSCĐHH đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; giá trị còn lại của TSCĐHH chờ thanh lý (VAS 03.39). Khi có sự thay đổi trong các ước tính kế toán liên quan tới giá trị TSCĐHH đã thanh lý hoặc đang chờ thanh lý, thời gian sử dụng hữu ích và phương pháp khấu hao doanh nghiệp đều phải giải trình bản chất và ảnh hưởng của sự thay đổi đó.

1.4.3. Sự tương đồng và khác biệt giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế về tài sản cố định hữu hình

Mặc dù không thuộc nhóm các quốc gia vận dụng 100% chuẩn mực kế toán quốc tế nhưng hệ thống chuẩn mực kế toán của Việt Nam ban hành trong những thời gian vừa qua đã có sự tương đồng rất cao so với chuẩn mực kế

toán quốc tế. Điều này được thể hiện khá rõ khi so sánh 2 chuẩn mực kế toán của Việt nam và quốc tế về TSCĐHH.

- Về ghi nhận tài sản cố định hữu hình

IAS không qui định mức giá trị tối thiểu để ghi nhận TSCĐHH

VAS đưa thêm điều kiện “Có đủ tiêu chuẩn, giá trị theo qui định hiện hành” và theo qui định hiện hành, mức giá trị tối thiểu để ghi nhận TSCĐ là 10 triệu VNĐ.

- Về xác định giá trị ban đầu

Cả IAS và VAS đều yêu cầu các tài sản đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ cần được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

Theo IAS, giá trị của nhà cửa, vật kiến trúc và đất đai cần được trình bày riêng theo từng loại TSCĐHH.

Trong khi đó ở Việt nam, do doanh nghiệp chỉ có quyền sử dụng đất nên khi VAS 03 yêu cầu theo dõi tách bạch giá trị của các đối tượng này thì chỉ có giá trị nhà cửa, vật kiến trúc là thuộc TSCĐHH còn giá trị quyền sử dụng đất cần phải được xác định là TSCĐ vô hình.

- Về xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

IAS cho phép doanh nghiệp lựa chọn sử dụng phương pháp giá gốc hoặc phương pháp đánh giá lại và áp dụng chính sách kế toán này cho một nhóm tài sản.

VAS chỉ cho phép sử dụng phương pháp giá gốc, việc đánh giá lại tài sản cũng như xử lý các vấn đề liên quan hoàn toàn phụ thuộc vào quyết định của Nhà nước

Chính vì thế VAS chưa đề cập tới các vấn đề như xử lý chênh lệch đánh giá lại tài sản; xử lý sự giảm giá trị (xuống cấp) của tài sản.

- Về trình bày báo cáo tài chính

IAS đưa ra các yêu cầu chi tiết về việc trình bày phương pháp đánh giá lại.

VAS không đề cập đến vấn đề này.

Sự ra đời của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt nam nói chung và chuẩn mực kế toán về TSCĐHH nói riêng là cơ sở vững chắc để xây dựng chế độ kế toán TSCĐHH mới cho các doanh nghiệp phù hợp với yêu cầu của tiến trình hội nhập.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Với tên gọi “Cơ sở lý luận về kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế”, toàn bộ chương 1 của luận án đã đề cập tới những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp trên nhiều khía cạnh như: khái niệm TSCĐHH; Yêu cầu quản lý TSCĐHH; Vai trò của kế toán TSCĐHH; Nội dung kế toán tài chính và kế toán quản trị TSCĐHH. Các nội dung này đều được bàn luận trên cơ sở các điều kiện của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế.

Nền tảng công tác kế toán TSCĐHH của nhiều nước trên thế giới là chuẩn mực kế toán quốc tế. Việc phân tích chuẩn mực kế toán Việt Nam cũng như chuẩn mực kế toán quốc tế về TSCĐHH đã cho thấy xu hướng hoà hợp của kế toán Việt Nam với chuẩn mực kế toán quốc tế hiện nay.

Đây là những cơ sở lý luận quan trọng để xem xét, đánh giá thực tiễn chế độ kế toán TSCĐHH của Việt Nam qua các thời kỳ cũng như thực trạng vận dụng chế độ đó trong các doanh nghiệp Việt Nam, từ đó đề xuất phương hướng và giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp nhằm đáp ứng yêu cầu của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế.

CHƯƠNG 2:

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY

2.1. TỔNG QUAN VỀ DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM

2.1.1. Vai trò và sự phát triển của các doanh nghiệp Việt Nam trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế

Trong thời đại ngày nay không một nền kinh tế nào có thể phát triển nếu không tiến hành phát triển thương mại quốc tế, mở cửa hội nhập vào nền kinh tế thế giới. Với nền kinh tế có qui mô nhỏ và lạc hậu như Việt Nam, nếu không mở cửa hội nhập kinh tế khu vực và thế giới thì không thể phát triển nhanh được và sẽ vĩnh viễn bị tụt hậu so với thế giới và khu vực. Hội nhập kinh tế quốc tế là một đòi hỏi tất yếu, là “nhu cầu nội sinh” của bản thân nền kinh tế Việt Nam. Chỉ có hội nhập kinh tế quốc tế có hiệu quả mới có thể tạo ra cho doanh nghiệp Việt Nam thế đứng mới trên thương trường quốc tế, mới hạn chế được những đối xử không công bằng. Chỉ có hội nhập kinh tế quốc tế, doanh nghiệp Việt Nam mới tranh thủ được nguồn vốn, kỹ thuật công nghệ hiện đại để đáp ứng yêu cầu công nghiệp hoá - hiện đại hoá. Chỉ có hội nhập kinh tế quốc tế, doanh nghiệp Việt Nam mới mở rộng được thị trường xuất nhập khẩu, tạo điều kiện thuận lợi cho việc tiêu thụ sản phẩm. Mở cửa hội nhập không chỉ là con đường vươn ra mà còn là con đường để doanh nghiệp nước ngoài đi vào sản xuất kinh doanh ở nước ta. Chính vì vậy, nghị quyết Đại hội Đảng lần thứ VIII, IX, X đều khẳng định “phải đẩy nhanh quá trình hội nhập kinh tế khu vực và thế giới với qui mô rộng hơn và trình độ cao hơn (Đảng cộng sản Việt Nam 6/7/2006)

Hoà trong quá trình hội nhập đó, doanh nghiệp Việt Nam đã có sự phát triển không ngừng về mọi mặt:

- **Về loại hình doanh nghiệp:** Việt nam đã có 7 loại hình doanh nghiệp cơ bản phản ánh các phương thức sở hữu và đầu tư vốn, đó là:

+ **Doanh nghiệp Nhà nước** là doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ, thành lập, tổ chức quản lý, đăng ký hoạt động theo Luật doanh nghiệp Nhà nước.

+ **Doanh nghiệp tập thể:** là tổ chức kinh tế tập thể do các cá nhân, hộ gia đình, pháp nhân (gọi chung là xã viên) có nhu cầu, lợi ích chung tự nguyện góp vốn, góp sức lập ra theo qui định của Luật Hợp tác xã để phát huy sức mạnh tập thể của từng xã viên tham gia

+ **Doanh nghiệp tư nhân** là doanh nghiệp do 1 cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động của doanh nghiệp. Doanh nghiệp tư nhân không có tư cách pháp nhân

+ **Công ty hợp danh:** là doanh nghiệp trong đó phải có ít nhất 2 thành viên hợp danh, ngoài ra có thể có thêm các thành viên góp vốn; thành viên hợp danh là các nhân, có trình độ chuyên môn và uy tín nghề nghiệp và phải chịu trách nhiệm bằng toàn bộ tài sản của mình về các nghĩa vụ của công ty; thành viên góp vốn chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp. Công ty hợp danh không có tư cách pháp nhân và không được phát hành cổ phiếu

+ **Công ty trách nhiệm hữu hạn:** là doanh nghiệp do một tổ chức hoặc do 2 thành viên trở lên làm chủ sở hữu. Chủ sở hữu phải chịu trách nhiệm về khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn cam kết góp vào doanh nghiệp

+ **Công ty cổ phần:** là doanh nghiệp mà vốn điều lệ được chia thành nhiều phần bằng nhau gọi là cổ phần, cổ đông chỉ chịu trách nhiệm về nợ và

các nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn đã góp vào doanh nghiệp. Cổ đông có quyền tự do chuyển nhượng cổ phần của mình cho người khác, trừ trường hợp cổ đông sở hữu cổ phần ưu đãi biểu quyết, số lượng cổ đông tối thiểu là 3.

+ **Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài** là doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp của nước ngoài, không phân biệt tỷ lệ vốn góp của nước ngoài là bao nhiêu.

Số liệu của Tổng cục thống kê cho thấy (Biểu 2.1), trong những năm qua, cơ cấu doanh nghiệp theo loại hình đã có sự thay đổi đáng kể. Đó là sự giảm sút về số lượng doanh nghiệp Nhà nước, từ 5.759 doanh nghiệp chiếm tỷ trọng 13.62% vào năm 2000 xuống còn 3.762 doanh nghiệp với tỷ trọng 2.82% vào năm 2006 và sự bùng nổ mạnh mẽ số lượng doanh nghiệp ngoài Nhà nước, từ 35.004 doanh nghiệp chiếm tỷ trọng 82.77% vào năm 2000 tăng lên 123.392 doanh nghiệp chiếm tỷ trọng 93.96% vào năm 2006. Số lượng các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài cũng tăng theo số tương đối từ 1.525 doanh nghiệp năm 2000 lên 4.220 doanh nghiệp năm 2006, tuy nhiên xét về số tuyệt đối thì biến động ở khu vực này là không nhiều, từ 3.61% vào năm 2000 giảm xuống 3.21% vào năm 2006. Bản thân sự biến động về số lượng của các loại hình doanh nghiệp ngoài Nhà nước cũng không giống nhau. Giai đoạn 2000 – 2006 đã chứng kiến sự giảm sút số lượng doanh nghiệp tập thể, doanh nghiệp tư nhân, từ 7.65% và 48.59% năm 2000 xuống còn 4.74% và 28.42% năm 2006 và sự gia tăng của các công ty TNHH, công ty cổ phần từ 24.73% và 1.79% năm 2000 lên thành 48.48% và 12.31% năm 2006.

Biểu 2.1: Số doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh tại thời điểm 31.12 hàng năm phân theo loại hình doanh nghiệp

Loại hình DN	2000		2002		2004		2006	
	SL	%	SL	%	SL	%	SL	%
DNNN	5759	13.62	5363	8.52	4597	5.01	3706	2.82
DN ngoài NN	35004	82.78	55237	87.81	84003	91.55	123392	93.96
Tập thể	3237	9.25	4104	6.52	5349	6.37	6219	5.04
Tư nhân	20548	58.70	24794	39.41	29980	35.69	37323	30.25
Công ty hợp danh	4	0.01	24	0.04	21	0.02	31	0.03
Công ty TNHH	10458	29.88	23485	37.33	40918	48.71	63658	51.59
Công ty CP có vốn NN	305	0.87	558	0.89	815	0.97	1360	1.10
Công ty CP không có vốn NN	452	1.29	2272	3.61	6920	8.24	14801	12.00
DN có vốn đầu tư nước ngoài	1525	3.61	2308	3.67	3156	3.44	4220	3.21
Tổng	42288	100	62908	100	91756	100	131318	100

(Nguồn: Niên giám thống kê 2007, Nhà xuất bản Thống kê, Hà nội)

- **Về ngành nghề kinh doanh:** theo Quyết định 10/2007/QĐ-TT ngày 23/1/2007, hệ thống ngành kinh tế Việt nam chia thành 5 cấp. Cụ thể 21 ngành cấp 1 là: nông nghiệp, lâm nghiệp và thủy sản; khai khoáng; công nghiệp chế biến chế tạo; sản xuất và phân phối điện, khí đốt, nước nóng, hơi nước và điều hoà không khí; cung cấp nước, hoạt động quản lý và xử lý rác thải; xây dựng; bán buôn và bán lẻ; sửa chữa ô tô, mô tô, xe máy và xe động cơ khác; vận tải kho bãi; dịch vụ lưu trú và ăn uống; thông tin và truyền thông; hoạt động tài chính; ngân hàng và bảo hiểm; hoạt động kinh doanh bất động sản; hoạt động chuyên môn, khoa học và công nghệ; hoạt động hành chính và dịch vụ hỗ trợ; hoạt động của các tổ chức chính trị xã hội, quản lý Nhà nước, an ninh quốc phòng, đảm bảo xã hội bắt buộc; giáo dục và đào tạo; y tế và hoạt động trợ giúp xã hội; nghệ thuật, vui chơi, giải trí; hoạt động dịch vụ, hoạt động làm thuê các công việc trong các hộ gia đình, sản xuất sản phẩm vật chất và dịch vụ tự tiêu dung của hộ gia đình; hoạt động của các tổ chức và

cơ quan quốc tế. Hệ thống này còn được chi tiết thành 88 ngành cấp 2, 242 ngành cấp 3, 437 ngành cấp 4 và 642 ngành cấp 5.

Số liệu thống kê (Biểu 2.2) đã chỉ rõ xu hướng dịch chuyển cơ cấu ngành nghề của các doanh nghiệp Việt Nam, đó là sự giảm sút về số lượng doanh nghiệp hoạt động ở các ngành Nông – lâm - thủy sản, là sự gia tăng mạnh mẽ về số lượng các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất và phân phối điện, khí đốt, nước; kinh doanh tài sản và dịch vụ tư vấn, giáo dục đào tạo... và sự xuất hiện của 1 ngành kinh tế mới đó là hoạt động làm thuê công việc gia đình trong hộ tư nhân.

Biểu 2.2: Số doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh tại thời điểm 31.12 hàng năm phân theo ngành kinh tế

Ngành kinh tế	2000		2002		2004		2006	
	SL	%	SL	%	SL	%	SL	%
Nông - lâm	925	2.19	972	1.55	1015	1.11	1092	0.83
Thủy sản	2453	5.80	2407	3.84	1354	1.48	1307	1.00
Khai thác mỏ	427	1.01	579	0.92	1193	1.30	1369	1.04
Chế biến	10399	24.59	14794	23.63	20531	22.38	26863	20.46
Sản xuất và phân phối điện, khí đốt, nước	112	0.26	185	0.30	1468	1.60	2554	1.94
Xây dựng	3999	9.46	7845	12.53	12315	13.42	17783	13.54
Thương nghiệp, sửa chữa xe	17547	41.49	24794	39.60	36090	39.33	52505	39.98
Khách sạn và nhà hàng	1919	4.54	2843	4.54	3957	4.31	5116	3.90
Vận tải kho bãi và thông tin liên lạc	1796	4.25	3242	5.18	5351	5.83	7695	5.86
Tài chính tín dụng	935	2.21	1043	1.67	1129	1.23	1741	1.33
Khoa học công nghệ	6	0.01	12	0.02	16	0.02	33	0.03
Kinh doanh tài sản và dịch vụ tư vấn	1375	3.25	3235	5.17	6173	6.73	11050	8.41
Giáo dục và đào tạo	77	0.18	124	0.20	296	0.32	785	0.60
Y tế và hoạt động cứu trợ	25	0.06	81	0.13	137	0.15	256	0.19
Văn hoá thể thao	120	0.28	183	0.29	268	0.29	491	0.37
Hoạt động phục vụ cá nhân và cộng đồng	173	0.41	269	0.43	463	0.50	670	0.51
Hoạt động làm thuê công việc gia đình	-	-	-	-	-	-	8	0.01
Tổng	42288	100	62908	100	91756	100	131318	100

(Nguồn: Niên giám thống kê năm 2007, Nhà xuất bản Thống kê, Hà nội)

- **Về qui mô của doanh nghiệp** (Biểu 2.3): tính đến thời điểm 31.12.2006, cơ cấu doanh nghiệp Việt Nam phân theo qui mô vốn như sau: 12.11% doanh nghiệp có số vốn nhỏ hơn 0.5 tỷ đồng, 16.61% doanh nghiệp có số vốn từ 0.5 đến dưới 1 tỷ đồng, 48.84% doanh nghiệp có số vốn từ 1 đến dưới 5 tỷ đồng, 9.51% doanh nghiệp có số vốn từ 5 đến dưới 10 tỷ đồng, 8.76% doanh nghiệp có số vốn từ 10 đến dưới 50 tỷ đồng, 2.92% doanh nghiệp có số vốn từ 50 đến dưới 200 tỷ đồng, 0.77% doanh nghiệp có số vốn từ 200 đến dưới 500 tỷ đồng và 0.48% doanh nghiệp có số vốn trên 500 tỷ đồng. Như vậy, 87% doanh nghiệp Việt Nam là có qui mô vừa và nhỏ (vốn < 10 tỷ). Trong cơ cấu doanh nghiệp có qui mô vừa và nhỏ thì các doanh nghiệp ngoài Nhà nước chiếm ưu thế tuyệt đối với tỷ trọng 98%. Trong khi đó, ở các mức qui mô siêu lớn thì doanh nghiệp Nhà nước chiếm ưu thế, chẳng hạn trong số 631 doanh nghiệp có số vốn lớn hơn 500 tỷ thì có tới 300 doanh nghiệp của Nhà nước chiếm 47.5%.

Biểu 2.3: Số lượng doanh nghiệp đang hoạt động tại thời điểm 31.12.2006 phân theo qui mô vốn và loại hình doanh nghiệp

Loại hình doanh nghiệp	Dưới 0.5 tỷ	từ 0.5 tỷ đến dưới 1 tỷ	từ 1 tỷ đến dưới 5 tỷ	từ 5 tỷ đến dưới 10 tỷ	từ 10 tỷ đến dưới 50 tỷ	từ 50 tỷ đến dưới 200 tỷ	từ 200 tỷ đến dưới 500 tỷ	Trên 500 tỷ	Tổng
DNNN	31	25	319	365	1195	1064	407	300	3706
DN ngoài NN	15773	21693	63226	11630	8804	1848	299	119	123392
DN có vốn đầu tư nước ngoài	104	91	592	492	1503	923	303	212	4220
Tổng	15908	21809	64137	12487	11502	3835	1009	631	131318

(Nguồn: Niên giám thống kê năm 2007, Nhà xuất bản Thống kê, Hà nội)

- **Về sử dụng lao động** (Biểu 2.4): năm 2000, số lao động được các doanh nghiệp sử dụng là 3.536.998 người. Sau 6 năm phát triển, số lao động được sử dụng đã tăng gần gấp đôi đạt mức 6.715.166 người. Trong thời gian qua, đã có sự hoán đổi vai trò chủ đạo trong việc sử dụng lao động tại các doanh nghiệp, cụ thể năm 2000 doanh nghiệp Nhà nước sử dụng 2.088.531 lao động chiếm 59.05% đến năm 2006 con số này chỉ còn là 1.899.937 lao động tương ứng 28.29%. Năm 2000 doanh nghiệp ngoài Nhà nước sử dụng 1.040.902 lao động chiếm 29.42% đến năm 2006 con số này đã tăng lên 3.369.855 lao động tương ứng 50.19%. Khu vực doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài cũng thu hút đáng kể lao động: từ 407.565 người chiếm 11.53% lên 1.445.374 người chiếm 21.52%

Biểu 2.4: Tổng số lao động trong các doanh nghiệp tại thời điểm 31.12 hàng năm phân theo loại hình doanh nghiệp

Loại hình DN	2000		2006	
	SL	%	SL	%
DN Nhà nước	2088531	59.05	1899937	28.29
DN ngoài Nhà nước	1040902	29.42	3369855	50.19
DN có vốn đầu tư nước ngoài	407565	11.53	1445374	21.52
Tổng	3536998	100	6715166	100

(Nguồn: Niên giám thống kê 2007, Nhà xuất bản Thống kê, Hà nội)

Có thể nói, sự phát triển của doanh nghiệp Việt Nam trong những năm qua đã phần nào đáp ứng được yêu cầu của tiến trình hội nhập. Tuy nhiên, bên cạnh những biến chuyển tích cực thì thực trạng doanh nghiệp Việt Nam hiện nay vẫn còn nhiều bất cập. Đó là khả năng trang bị máy móc thiết bị, kỹ thuật công nghệ tiên tiến còn rất hạn chế do phần lớn các doanh nghiệp có qui mô vừa và nhỏ. Kết quả điều tra thực trạng doanh nghiệp Việt Nam của Tổng cục thống kê cho thấy: mức trang bị tài sản cố định cho 1 lao động ngoài Nhà

nước vào năm 2006 là 70 triệu đồng, chỉ bằng 1/3 so với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Sự phát triển của các doanh nghiệp còn mang tính tự phát, chưa có định hướng rõ ràng. Số doanh nghiệp tư nhân, công ty TNHH được thành lập mới chiếm đa số nhưng cũng biến động tới gần 20% năm. Nhiều địa phương có hàng nghìn doanh nghiệp nhưng 70-80% trong số đó chỉ có từ 1-5 lao động và số vốn không quá 5 tỷ đồng.

2.1.2. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý của các doanh nghiệp Việt Nam

Trong cơ chế quản lý bao cấp trước đây, hoạt động quản lý doanh nghiệp chịu sự chỉ huy, điều hành thống nhất, tập trung cao độ ở bộ máy quản lý trung tâm của doanh nghiệp, nhất cử nhất động trong kinh doanh đều phải có chỉ thị, mệnh lệnh của cấp trên, lỗi không phải chịu, lãi không được hưởng. Từ đó tạo nên khuynh hướng ỷ lại, thờ ơ, trông chờ vào cấp trên, mọi hoạt động chỉ mang tính máy móc. Nhưng trong cơ chế thị trường hiện nay, doanh nghiệp được thực hiện quyền tự chủ tài chính, tự hạch toán lãi lỗ nên doanh nghiệp phải năng động trong công tác quản lý, phải xây dựng mô hình tổ chức quản lý sao cho phù hợp với điều kiện thực tế của doanh nghiệp vừa đảm bảo hiệu quả cao vừa đảm bảo tuân thủ qui định về quản lý kinh tế tài chính của Nhà nước. Theo Luật doanh nghiệp hiện hành, tùy theo hình thức sở hữu mà bộ máy tổ chức quản lý của doanh nghiệp có các đặc điểm sau:

Ở các công ty Nhà nước:

Theo Luật doanh nghiệp, các công ty Nhà nước được tổ chức theo mô hình có hoặc không có Hội đồng quản trị. Các tổng công ty Nhà nước, công ty Nhà nước độc lập sau đây có Hội đồng quản trị: (a) Tổng công ty do Nhà nước quyết định đầu tư và thành lập; (b) Tổng công ty đầu tư và kinh doanh vốn Nhà nước; (c) Công ty Nhà nước độc lập có qui mô vốn lớn giữ quyền chi phối doanh nghiệp khác.

Cơ cấu quản lý của Tổng công ty nhà nước, công ty nhà nước độc lập có Hội đồng quản trị bao gồm Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát, Tổng giám đốc, các Phó tổng giám đốc, kế toán trưởng và bộ máy giúp việc. Trong đó:

- Hội đồng quản trị là cơ quan đại diện trực tiếp chủ sở hữu nhà nước tại đơn vị, chịu trách nhiệm trước người quyết định thành lập đơn vị, người bổ nhiệm và trước pháp luật về mọi hoạt động của tổng công ty, công ty. Chủ tịch Hội đồng quản trị không kiêm nhiệm chức vụ Tổng giám đốc công ty.

- Ban kiểm soát được thành lập để giúp Hội đồng quản trị kiểm tra, giám sát tính hợp pháp, chính xác và trung thực trong quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh, trong ghi chép sổ kế toán, báo cáo tài chính và việc chấp hành Điều lệ công ty, nghị quyết, quyết định của Hội đồng quản trị, quyết định của Chủ tịch Hội đồng quản trị. Tổng giám đốc, các Phó tổng giám đốc, kế toán trưởng và bộ máy giúp việc.

- Tổng giám đốc là người điều hành công ty, đại diện theo pháp luật của công ty và chịu trách nhiệm trước người bổ nhiệm, người ký hợp đồng thuê và trước pháp luật về việc thực hiện các quyền, nhiệm vụ được giao.

- Các phó tổng giám đốc giúp Giám đốc điều hành công ty theo phân công và uỷ quyền của Giám đốc, chịu trách nhiệm trước Giám đốc và trước pháp luật về nhiệm vụ được phân công và uỷ quyền.

- Kế toán trưởng có nhiệm vụ tổ chức thực hiện công tác kế toán của công ty; giúp Giám đốc giám sát tài chính tại công ty theo pháp luật về tài chính, kế toán; chịu trách nhiệm trước Giám đốc và trước pháp luật về nhiệm vụ được phân công hoặc uỷ quyền.

- Văn phòng và các phòng, ban chuyên môn, nghiệp vụ có chức năng tham mưu, giúp việc cho Giám đốc, các Phó giám đốc trong quản lý, điều hành công việc.

Tại công ty nhà nước không có Hội đồng quản trị, cơ cấu tổ chức quản lý đơn giản hơn, gồm: Giám đốc, các Phó giám đốc, kế toán trưởng và bộ máy giúp việc.

Ở các công ty TNHH

Tuỳ theo đặc điểm sở hữu tại các công ty TNHH mà bộ máy quản lý tại các công ty này được tổ chức như sau:

- Tại công ty TNHH một thành viên là cá nhân: chủ sở hữu đồng thời là chủ tịch công ty, chủ sở hữu có thể kiêm nhiệm hoặc thuê người khác làm giám đốc/tổng giám đốc

- Tại công ty TNHH một thành viên là tổ chức: chủ sở hữu bổ nhiệm Hội đồng thành viên, chủ tịch công ty, thành lập ban kiểm soát để nhân danh chủ sở hữu thực hiện các quyền lợi và nghĩa vụ của chủ sở hữu. Hội đồng thành viên, chủ tịch công ty sẽ bổ nhiệm hoặc thuê giám đốc/ tổng giám đốc để điều hành hoạt động kinh doanh hàng ngày của công ty

- Tại công ty TNHH từ 2 thành viên trở lên: bộ máy quản lý gồm Hội đồng thành viên là cơ quan quyết định cao nhất của công ty; Chủ tịch Hội đồng thành viên do Hội đồng thành viên bầu và có thể kiêm Giám đốc hoặc Tổng giám đốc công ty; Giám đốc hoặc Tổng giám đốc là người điều hành hoạt động kinh doanh hằng ngày của công ty. Công ty trách nhiệm hữu hạn có từ mười một thành viên trở lên phải thành lập Ban kiểm soát; trường hợp có ít hơn mười một thành viên, có thể thành lập Ban kiểm soát phù hợp với yêu cầu quản trị công ty.

Ở các công ty cổ phần

Bộ máy quản lý tại các công ty cổ phần gồm có Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng quản trị và Giám đốc hoặc Tổng giám đốc; đối với công ty cổ phần có trên mười một cổ đông là cá nhân hoặc có cổ đông là tổ chức sở hữu trên 50% tổng số cổ phần của công ty phải có Ban kiểm soát

Ở các công ty tư nhân

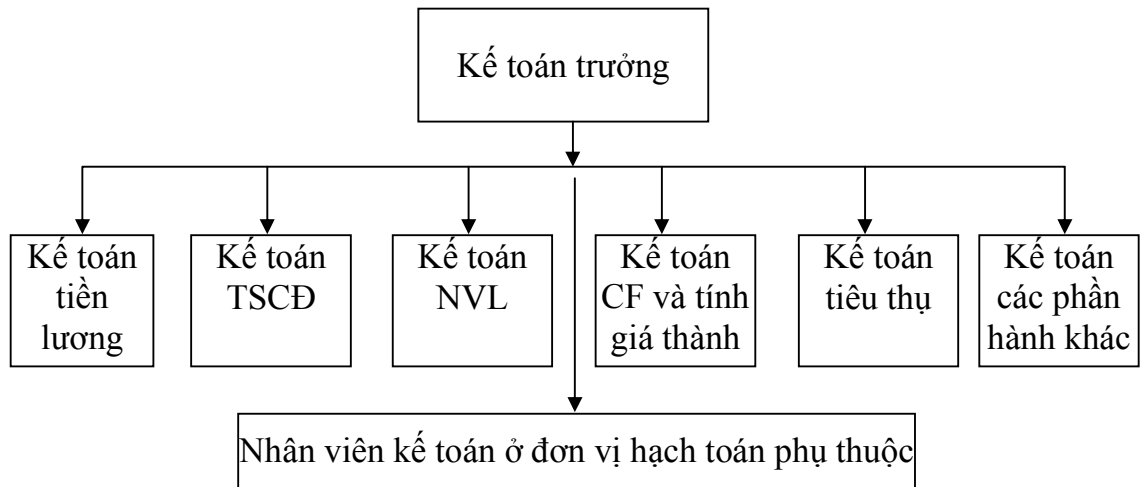
Tại các công ty tư nhân, chủ sở hữu doanh nghiệp có toàn quyền quyết định đối với tất cả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp cũng như việc sử dụng lợi nhuận sau khi đã nộp thuế và thực hiện các nghĩa vụ tài chính khác theo quy định của pháp luật. Chủ sở hữu doanh nghiệp tư nhân có thể trực tiếp hoặc thuê người khác quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh. Trường hợp thuê người khác làm Giám đốc quản lý doanh nghiệp thì chủ doanh nghiệp tư nhân phải đăng ký với cơ quan đăng ký kinh doanh và vẫn phải chịu trách nhiệm về mọi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

2.1.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán của các doanh nghiệp Việt Nam

Bộ máy kế toán là thành phần không thể thiếu trong cơ cấu tổ chức quản lý của tất cả các doanh nghiệp. Khác với việc tổ chức bộ máy quản lý một doanh nghiệp phụ thuộc vào hình thức sở hữu của doanh nghiệp đó, việc tổ chức bộ máy kế toán của một doanh nghiệp lại phụ thuộc vào nhiều yếu tố như: khối lượng nghiệp vụ kinh tế phải xử lý hàng ngày, trình độ chuyên môn của lao động kế toán, các trang thiết bị vật chất hiện có cho lao động kế toán... và yếu tố quan trọng nhất là sự phân cấp quản lý sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp

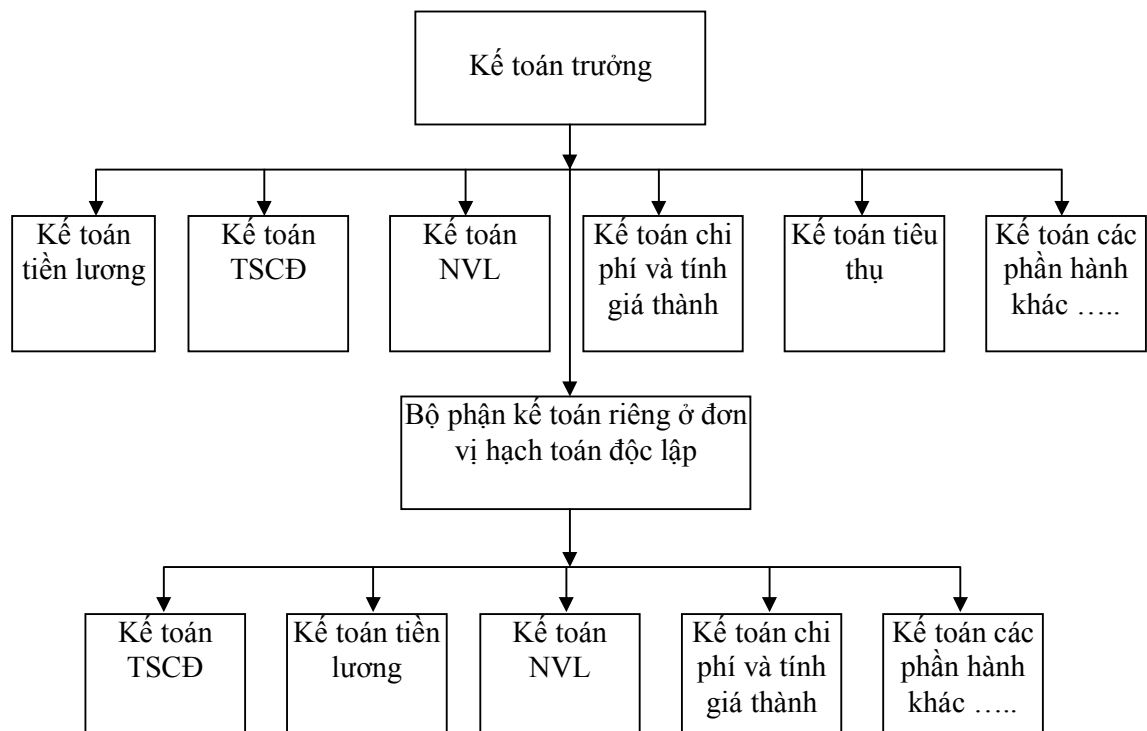
- Đối với các doanh nghiệp có qui mô nhỏ hoặc doanh nghiệp có qui mô lớn nhưng hoạt động kinh doanh tập trung về mặt không gian và các đơn vị thành viên trực thuộc hoàn toàn, không có sự phân tán quyền lực quản lý hoạt động kinh doanh cũng như hoạt động tài chính (hạch toán phụ thuộc) thì thường tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung (sơ đồ 2.1).

Theo mô hình này, cả doanh nghiệp chỉ mở một bộ sổ, tổ chức một bộ máy kế toán để thực hiện tất cả các giai đoạn hạch toán ở mọi phần hành kế toán, các đơn vị trực thuộc chỉ thực hiện hạch toán ban đầu theo chế độ báo sổ



Sơ đồ 2.1. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung

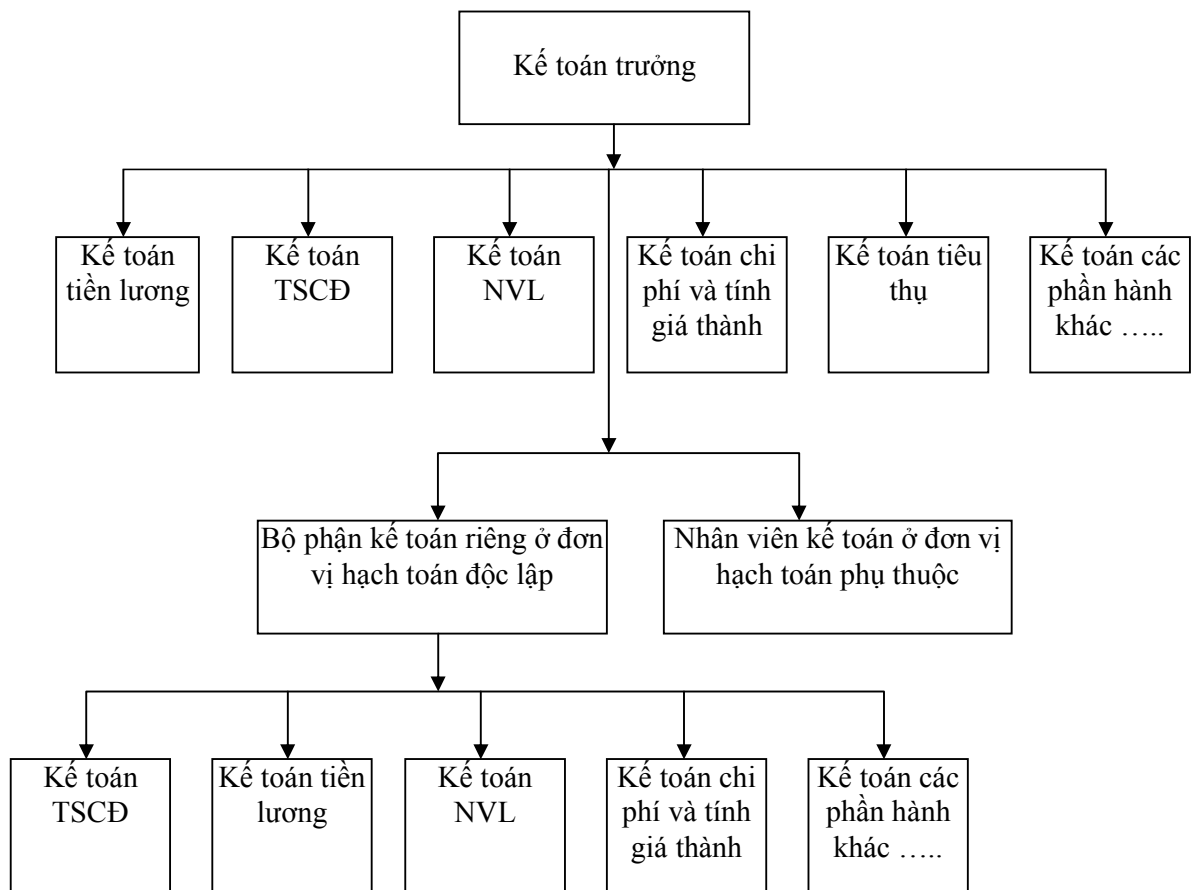
- Đối với các doanh nghiệp có qui mô lớn, cơ cấu kinh doanh phức tạp với nhiều ngành nghề kinh doanh, nhiều đơn vị trực thuộc, phân tán trên địa bàn rộng nhưng hoàn toàn độc lập tức là quyền hành quản lý trong doanh nghiệp bị phân cấp thì thường tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình phân tán (xem sơ đồ 2.2)



Sơ đồ 2.2. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình phân tán

Theo mô hình này, bộ máy kế toán doanh nghiệp gồm 2 cấp: kế toán đơn vị trực thuộc có sổ kế toán riêng và bộ máy nhân sự tương ứng để thực hiện toàn bộ khối lượng công tác kế toán phần hành, từ giai đoạn hạch toán ban đầu đến giai đoạn lập báo cáo kế toán cho kế toán trung tâm; kế toán trung tâm vừa thực hiện công tác kế toán ở cấp trên vừa tổng hợp số liệu báo cáo của đơn vị trực thuộc và chịu trách nhiệm cuối cùng về toàn bộ hoạt động của đơn vị trực thuộc trước Nhà nước, bạn hàng....

- Đối với doanh nghiệp mà trong cơ cấu tổ chức có cả các đơn vị trực thuộc hạch toán độc lập và đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc thì mô hình hỗn hợp (nửa tập trung, nửa phân tán) được áp dụng phổ biến (sơ đồ 2.3)



Sơ đồ 2.3. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình hỗn hợp

2.2. CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN TÀI SẢN CÓ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở VIỆT NAM QUA CÁC THỜI KỲ

Ngày 28/10/1961, Hội đồng bộ trưởng nước Việt Nam Dân Chủ Cộng Hoà đã ban hành Nghị định 175-CP về Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước nhằm “tăng cường công tác kế toán tại các ngành, các cấp nhằm góp phần vào việc nắm kịp thời và chính xác tình hình hoàn thành kế hoạch kinh tế và tài chính của Nhà nước”. Sự ra đời của nghị định này đã đặt nền móng cho việc tổ chức công tác kế toán ở Việt Nam. Kể từ đó đến nay, mỗi giai đoạn phát triển của nền kinh tế đều có một chế độ kế toán thống nhất mới ban hành, chế độ kế toán ban hành sau tiếp thu những ưu điểm của chế độ kế toán trước đó, đồng thời sửa đổi, bổ sung cho phù hợp với yêu cầu, nhiệm vụ và cơ chế quản lý kinh tế mới trong các doanh nghiệp cũng như toàn bộ nền kinh tế. Nếu lấy thời điểm Nhà nước ban hành chế độ kế toán thống nhất làm cột mốc đánh dấu sự phát triển của chế độ kế toán Việt Nam thì quá trình phát triển của kế toán Việt Nam nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng được chia thành các giai đoạn sau:

2.2.1. Giai đoạn trước 1970

2.2.1.1. Chế độ kế toán chung

Có thể nói đây là giai đoạn sơ khai của chế độ kế toán Việt Nam. Sau khi hoà bình được lập lại ở Miền Bắc (1954), Chính phủ đã ban hành một số văn bản nhằm đưa công tác quản lý tài chính vào kỷ cương nề nếp và tạo cơ sở để xây dựng hệ thống kế toán Việt Nam sau này. Chẳng hạn như Quyết định 130-TTg ngày 04/04/1957 của Thủ tướng Về việc thi hành từng bước chế độ hạch toán kinh tế đã nêu rõ: “Nhà nước uỷ quyền cho các xí nghiệp thực hành chế độ kế toán độc lập.... Các ngành chủ quản xí nghiệp phải thực sự chỉ đạo các xí nghiệp xây dựng và kiện toàn chế độ kế toán”. Nhưng văn bản đầu tiên qui định những nội dung cụ thể của công tác kế toán chính là

ngụ định 175-CP. Trong Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước, ngoài những qui định về nhiệm vụ, quyền hạn của các đơn vị kế toán các cấp như cấp chủ quản trung ương (gồm bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan trực thuộc Hội đồng chính phủ), cấp chủ quản địa phương (gồm các ty, sở), cấp trung gian (gồm Cục, tổng cục trực thuộc Bộ) và cấp xí nghiệp cơ sở; các nội dung cơ bản của công tác kế toán gồm chứng từ, sổ sách, báo cáo quyết toán và kiểm tra kế toán đã được đề cập khá cụ thể. Trên cơ sở Điều lệ này, một loạt thông tư đã được ban hành để hiện thực hoá hướng dẫn: thông tư số 03-TC-TT ngày 27/02/1962 về việc lập báo cáo quyết toán của các ngành chủ quản xí nghiệp trung ương, thông tư 02-TC-TT ngày 07/01/1964 qui định chế độ ghi chép kế toán tại cơ quan chủ quản xí nghiệp trung ương, thông tư 07-TC-CKT ngày 21/02/1964 ban hành chế độ chứng từ sổ sách kế toán. Hệ thống văn bản này đã đánh dấu bước đầu hình thành cơ sở pháp lý cho kế toán Việt nam. Một đặc điểm của chế độ kế toán thời kỳ này là Bộ tài chính có trách nhiệm ban hành chế độ kế toán chung, còn các Bộ chủ quản và các Ủy ban hành chính địa phương ban hành các chế độ kế toán riêng phù hợp với đặc điểm từng ngành, từng địa phương.

2.2.1.2. Chế độ kế toán tài sản cố định

Do đặc điểm của chế độ kế toán giai đoạn này mà công tác kế toán TSCĐ (tại thời điểm đó chưa có khái niệm về TSCĐ vô hình) bị phân tán và manh mún, chỉ là các nghiệp vụ rời rạc có liên quan đến TSCĐ và được ghi sổ theo qui định của Bộ, ngành và địa phương chủ quản xí nghiệp chứ chưa theo một qui định thống nhất nào.

2.2.1.3. Nhận xét về chế độ kế toán giai đoạn trước 1970

Đây là giai đoạn khó khăn của đất nước, vừa khôi phục kinh tế miền Bắc, vừa chiến đấu giải phóng miền Nam, nên tình hình tổ chức kế toán ở các ngành, đơn vị, địa phương còn nhiều tồn tại như chứng từ sổ sách không theo

chế độ, số liệu kế toán thiếu cập nhật, không chính xác... Thậm chí tình trạng các giám đốc, phó giám đốc xí nghiệp ký mà không thể đọc và hiểu bảng tổng kết tài sản của đơn vị mình trở nên báo động đến mức Bộ Công nghiệp phải ban hành thông tư số 1451-BCNNG-CDKT ngày 22/06/1962 về việc giám đốc xí nghiệp duyệt tổng kết tài sản và ngày 07/02/1963 Chính phủ cũng ban hành Chỉ thị số 011-TTg về việc tăng cường công tác kế toán Nhà nước.

2.2. 2. Giai đoạn 1970 – 1988

2.2.2.1. Chế độ kế toán chung

Vào đầu những năm 70, Việt Nam đã thực hiện chương trình cải tiến quản lý doanh nghiệp. Với mục đích là tăng cường quản lý tài chính doanh nghiệp, nâng cao trách nhiệm của doanh nghiệp trong việc hoàn thành nhiệm vụ, kế hoạch sản xuất, tiết kiệm chi phí, nâng cao hiệu quả kinh tế, các cơ quan chức năng đã xem xét hoàn thiện nhiều nội dung của công tác kế toán, cụ thể:

- **Về hệ thống tài khoản:** Bộ tài chính đã ban hành hệ thống tài khoản kế toán thống nhất “áp dụng cho tất cả các đơn vị thuộc các ngành sản xuất và kinh doanh do trung ương quản lý, không phân biệt tính chất và qui mô của đơn vị” theo Quyết định 425-TC/CĐKT ngày 14/12/1970. Hệ thống này gồm 68 tài khoản thuộc báo cáo kế toán, chia thành 11 nhóm, được đánh ký hiệu từ 01 đến 99 và 9 tài khoản ngoài bảng, được đánh ký hiệu từ 001 đến 009.

- **Về hệ thống sổ:** do các đơn vị Nhà nước có qui mô vừa và lớn chủ yếu áp dụng hình thức Nhật ký chứng từ nên Quyết định số 426-TC/CĐKT ngày 14/12/1970 về Chế độ sổ sách kế toán theo hình thức Nhật ký chứng từ đã được ban hành với 12 mẫu NKCT, 15 mẫu bảng kê và 5 mẫu bảng phân bổ

- **Về hệ thống báo cáo kế toán:** ở giai đoạn này, nội dung, kết cấu, phương pháp lập của hệ thống báo cáo kế toán định kỳ được thống nhất trong phạm vi ngành, ví dụ quyết định 233/CP ngày 01/12/1970 ban hành hệ thống

13 báo cáo của các xí nghiệp công nghiệp, quyết định 299-TTg ngày 27/10/1971 ban hành hệ thống 58 báo cáo của các xí nghiệp nội thương.

2.2.2.2. Chế độ kế toán tài sản cố định

“...Căn cứ vào những kinh nghiệm đã đúc kết được....” nhằm” thực hiện thống nhất chế độ quản lý tài sản cố định của Nhà nước, làm cho số liệu kế toán trở thành cơ sở vững chắc trong các nguồn thông tin về tài sản cố định, nâng cao vai trò kiểm tra, kiểm soát bằng đồng tiền quá trình hình thành, sử dụng và đổi mới tài sản cố định”, Bộ trưởng Bộ tài chính đã ký Quyết định 222-TC/CĐKT ngày 11/10/1980 để ban hành chế độ kế toán tài sản cố định trong các xí nghiệp quốc doanh và Quyết định 507-TC/ĐTXD ngày 22/07/1986 để ban hành chế độ quản lý, khấu hao TSCĐ và định mức khấu hao TSCĐ.

Nội dung kế toán TSCĐ trong giai đoạn này gồm:

Nguyên tắc chung

- **Điều kiện ghi nhận:** TSCĐ là những tư liệu lao động có giá trị thoả mãn qui định (quyết định 222 qui định là 500 đồng trở lên, đến quyết định 507 qui định này được nâng lên thành 10.000 đồng trở lên), thời gian sử dụng trên 1 năm.

- **Phân loại:** TSCĐ gồm: nhà cửa, vật kiến trúc, máy móc thiết bị động lực, máy móc thiết bị công tác, thiết bị truyền dẫn, công cụ, dụng cụ làm việc đo lường thí nghiệm, thiết bị và phương tiện vận tải, dụng cụ quản lý, súc vật làm việc và súc vật sinh sản, cây lâu năm, tài sản cố định khác (bao gồm các chi phí đầu tư được coi là TSCĐ như chi phí đầu tư mua bằng phát minh thiết kế định hình, chi phí đầu tư thăm dò trong một số ngành dầu khí, thủy lợi...).

- **Tính giá TSCĐ:** TSCĐ được phản ánh trên sổ sách và báo cáo kế toán theo nguyên giá. Nguyên giá của TSCĐ là toàn bộ chi phí liên quan đến việc xây dựng hoặc mua sắm TSCĐ kể các chi phí về vận chuyển, lắp đặt và

chi phí kiến thiết cơ bản khác. Nguyên giá tài sản cố định trong từng trường hợp cụ thể được xác định như sau:

+ Nguyên giá của tài sản cố định xây dựng, tự chế tạo hoặc mua sắm mới là giá trị được ghi tăng vốn cố định phản ánh trong báo cáo quyết toán công trình hoàn thành đã được duyệt y.

+ Nguyên giá của tài sản cố định nhận chuyển giao hoặc mua lại của các xí nghiệp, cơ quan khác là nguyên giá ghi trong biên bản giao nhận tài sản cố định đã được duyệt y, trừ chi phí cũ (nếu có) về vận chuyển, lắp đặt, chạy thử..., cộng chi phí mới (nếu có) về vận chuyển, lắp đặt, chạy thử... trước khi dùng.

+ Nguyên giá của tài sản cố định đã được đánh giá lại theo quyết định của Nhà nước là giá mới tính trong điều kiện hiện tại (giá khôi phục) áp dụng cho việc đánh giá lại tài sản cố định

Nguyên giá chỉ thay đổi khi: (a) Trang bị, đổi mới bộ phận làm tăng giá trị của TSCĐ; (b) Tháo bớt một vài bộ phận của TSCĐ làm giảm giá trị TSCĐ; (c) Đánh giá lại TSCĐ theo quyết định của Nhà nước.

Phương pháp tính khấu hao là phương pháp tuyến tính với tỷ lệ khấu hao do Nhà nước xây dựng trong điều kiện hoạt động sản xuất bình thường. Trường hợp TSCĐ cùng loại được sử dụng trong điều kiện khó khăn hơn thì nhân với hệ số 1.2, trong điều kiện thuận lợi hơn thì nhân với 0.8.

Nguyên giá của TSXD trừ đi giá trị hao mòn của chúng gọi là giá trị còn lại của TSCĐ. Giá trị còn lại của TSCĐ là vốn cố định hiện có của xí nghiệp.

Phương pháp kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp

Kế toán chi tiết

Việc tổ chức kế toán chi tiết TSCĐ do phòng kế toán xí nghiệp đảm nhiệm và được thực hiện theo từng đối tượng ghi TSCĐ trên các thẻ TSCĐ do Nhà nước thống nhất qui định. Đối tượng ghi TSCĐ có thể là từng vật kết cấu

hoàn chỉnh với tất cả vật gá lắp và phụ tùng đi kèm theo, hoặc là những vật thể riêng biệt về mặt kết cấu dung để thực hiện những chức năng độc lập nhất định, hoặc là từng tổ hợp bao gồm nhiều vật kết cấu hợp thành cùng thực hiện một chức năng nhất định.

Thẻ tài sản cố định phải phản ánh đầy đủ các nội dung: tên TSCĐ, số hiệu TSCĐ, địa điểm đặt TSCĐ, nguyên giá TSCĐ, tỷ lệ khấu hao, số khấu hao đã trích, chi phí sửa chữa lớn, xây dựng trang bị thêm... Thẻ TSCĐ được đăng ký vào sổ TSCĐ của xí nghiệp và bảo quản trong hòm thẻ TSCĐ để tại phòng kế toán xí nghiệp.

Ngoài thẻ TSCĐ của từng đối tượng, kế toán phải lập một thẻ hạch toán tăng giảm TSCĐ theo nhóm (theo kết cấu) để theo dõi tổng hợp giá trị TSCĐ hiện có theo nhóm, tình hình biến động, số khấu hao và chi phí sửa chữa lớn của từng nhóm TSCĐ phục vụ cho việc kiểm tra đối chiếu với kế toán tổng hợp hàng tháng và lập báo cáo định kỳ về tăng giảm TSCĐ.

Tại mỗi xí nghiệp và mỗi bộ phận sử dụng cũng phải lập một sổ TSCĐ để ghi chép toàn bộ số TSCĐ hiện có của xí nghiệp và của từng bộ phận sử dụng, đây là sổ kế toán gốc xác minh về mặt pháp lý số lượng TSCĐ hiện phải có của xí nghiệp và của từng bộ phận sử dụng.

Kế toán tổng hợp:

- Tài khoản sử dụng:

+ TK 01 "TSCĐ" theo dõi tình hình biến động tăng, giảm của TSCĐ theo nguyên giá

+ TK 02 "Khấu hao TSCĐ" theo dõi tình hình tăng, giảm khấu hao cơ bản và khấu hao sửa chữa lớn của TSCĐ

+ TK 03 "Sửa chữa lớn": theo dõi và kết chuyển chi phí sửa chữa lớn TSCĐ.

+ TK 55(1) “Tiền gửi ngân hàng về sửa chữa lớn”; TK 85(1) “Vốn cố định”; TK 86 “Vốn khấu hao” chi tiết 86(1) “Vốn khấu hao cơ bản” và 86(2) “Vốn khấu hao sửa chữa lớn”, TK 001 “TSCĐ thuê ngoài”.....

- Phương pháp hạch toán:

+ Kế toán tăng TSCĐ: TSCĐ có thể tăng do nhiều nguyên nhân (xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao, mua sắm, tự chế tạo, nhận của xí nghiệp khác...), bằng nhiều nguồn vốn (vốn ngân sách cấp, vốn vay dài hạn ngân hàng, vốn tự có của xí nghiệp) và được hạch toán tăng tài sản cố định, vốn cố định

+ Kế toán giảm TSCĐ: TSCĐ giảm chủ yếu do thanh lý, nhượng bán hoặc chuyển giao cho các cơ quan, xí nghiệp khác theo quyết định của các cấp có thẩm quyền

Đối với thanh lý: Các chi phí phát sinh cho quá trình thanh lý tài sản cố định được hạch toán giảm nguồn vốn lưu động. Trường hợp công việc thanh lý kéo dài nhiều tháng thì các chi phí thanh lý trước hết được tập hợp vào tài khoản sản xuất phụ (hoặc xây lắp phụ). Khi công việc thanh lý kết thúc, toàn bộ chi phí thực tế về thanh lý tài sản cố định tập hợp trên tài khoản sản xuất phụ hoặc xây lắp phụ được kết chuyển ghi giảm nguồn vốn lưu động. Giá trị thu hồi được do thanh lý tài sản cố định được hạch toán tăng nguồn vốn lưu động. Khoản chênh lệch thu lớn hơn chi về thanh lý tài sản cố định xí nghiệp được dùng để bổ sung quỹ khuyến khích phát triển sản xuất, vì vậy kế toán phải ghi chuyển khoản chênh lệch đó, từ tài khoản vốn cơ bản (vốn lưu động) sang tài khoản các quỹ xí nghiệp (quỹ khuyến khích phát triển sản xuất) và chuyển tiền từ tài khoản tiền gửi ngân hàng về vốn lưu động sang tài khoản tiền gửi ngân hàng khác.

Đối với nhượng bán: Các nghiệp vụ liên quan đến việc nhượng bán tài sản cố định đều được hạch toán qua tài khoản sản xuất kinh doanh ngoài cơ

bản. Bên Nợ tài khoản này hạch toán số tiền phải nộp ngân sách (hoặc hoàn trả ngân hàng) và số chênh lệch bổ sung vào quỹ khuyến khích phát triển sản xuất hoặc quỹ chuyên dùng. Bên Có hạch toán số tiền thu được về nhượng bán tài sản cố định và khoản chênh lệch tính vào lỗ (trường hợp số thu nhượng bán tài sản cố định nhỏ hơn số phải nộp ngân sách hoặc trả ngân hàng). Khi nộp ngân sách (hoặc hoàn trả ngân hàng) số tiền về nhượng bán tài sản cố định kế toán ghi giảm tài khoản thanh toán với ngân sách (hoặc tài khoản vay dài hạn ngân hàng) và ghi giảm tài khoản tiền gửi ngân hàng về vốn lưu động theo trình tự kế toán quy định. Trên tài khoản thanh toán với ngân sách, khoản thanh toán với ngân sách về nhượng bán tài sản cố định được hạch toán vào tiểu khoản các khoản thanh toán khác. Khi bổ sung khoản chênh lệch giữa số thu về nhượng bán tài sản cố định lớn hơn số phải nộp ngân sách (hoặc phải trả ngân hàng) vào quỹ khuyến khích phát triển sản xuất hoặc quỹ chuyên dùng thì đồng thời phải ghi chuyển tiền gửi ngân hàng về vốn lưu động vào tài khoản tiền gửi ngân hàng khác (tiền gửi ngân hàng về các quỹ xí nghiệp, hoặc quỹ chuyên dùng).

+ Kế toán khấu hao TSCĐ: tất cả TSCĐ hiện có ở xí nghiệp đều phải trích khấu hao. Việc trích khấu hao thực hiện theo tháng, TSCĐ tăng, giảm trong tháng này thì bắt đầu từ tháng sau mới trích hoặc thôi trích khấu hao. Số khấu hao trích được hàng tháng phải tính riêng cho khấu hao cơ bản và khấu hao sửa chữa lớn.

Trường hợp những TSCĐ đã khấu hao cơ bản hết nhưng còn sử dụng được, xí nghiệp vẫn phải trích khấu hao cơ bản và khấu hao sửa chữa lớn theo định mức khấu hao và nguyên giá TSCĐ. Số tiền trích khấu hao tài sản cố định hàng tháng (khấu hao cơ bản và khấu hao sửa chữa lớn) được hạch toán vào các khoản mục tương ứng trong chi phí sản xuất hoặc chi phí lưu thông căn cứ vào mục đích sử dụng tài sản cố định. Kế toán ghi tăng tài khoản vốn

khấu hao (khấu hao cơ bản và khấu hao sửa chữa lớn) và ghi tăng chi phí sản xuất có liên quan hoặc tài khoản chi phí lưu thông

+ Kế toán sửa chữa lớn TSCĐ: sửa chữa TSCĐ gồm 2 loại là sửa chữa lớn TSCĐ và sửa chữa thường xuyên TSCĐ. Trong đó, chi phí sửa chữa thường xuyên tài sản cố định được tính vào chi phí sản xuất hoặc chi phí lưu thông hàng tháng; chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định cần phân biệt thành các trường hợp sau:

* Trường hợp công việc sửa chữa lớn tài sản cố định do các bộ phận sản xuất phụ, xây lắp phụ hoặc do phân xưởng sản xuất chính của xí nghiệp tự làm thì toàn bộ chi phí thực tế phát sinh trong quá trình sửa chữa được tập hợp vào tài khoản sản xuất phụ, xây lắp phụ hoặc sản xuất chính. Giá thành thực tế của công trình sửa chữa lớn hoàn thành được hạch toán từ tài khoản sản xuất phụ, xây lắp phụ hoặc sản xuất chính vào tài khoản tiêu thụ, để từ đây kết chuyển ghi giảm nguồn vốn sửa chữa lớn.

* Trường hợp sửa chữa lớn tài sản cố định tiến hành theo phương pháp cho thầu thì các chi phí thực tế về sửa chữa lớn (số tiền phải thanh toán với đơn vị nhận thầu) được hạch toán vào tài khoản sửa chữa lớn. Các chi phí liên quan đến việc vận chuyển tài sản cố định đi và về xí nghiệp được hạch toán vào chi phí sản xuất hoặc chi phí lưu thông (khoản mục chi phí quản lý).

Giá trị phế liệu thu hồi được trong quá trình sửa chữa lớn tài sản cố định được ghi giảm chi phí thực tế về sửa chữa lớn tài sản cố định

Riêng đối với TSCĐ thuê ngoài, kế toán tại đơn vị đi thuê sử dụng TK 001 để theo dõi. Trong quá trình thuê, đơn vị đi thuê phải chịu trách nhiệm về chi phí sửa chữa thường xuyên còn chi phí sửa chữa lớn là do thoả thuận giữa hai bên. Nếu bên đi thuê chịu trách nhiệm sửa chữa thì ngoài chi phí sửa chữa

còn phải tính khấu hao sửa chữa lớn, mức khấu hao cơ bản do bên cho thuê hạch toán.

Sơ đồ kế toán TSCĐ giai đoạn 1970 – 1988 được trình bày ở phụ lục 05

2.2.2.3. Nhận xét về chế độ kế toán giai đoạn 1970 -1988

Có thể nói, chế độ kế toán giai đoạn này đã bớt phân tán so với trước, sự phân biệt tính chất và qui mô doanh nghiệp không còn nhiều, điều này tạo tiền đề pháp lý cho việc áp dụng kế toán doanh nghiệp ở tất cả các lĩnh vực hoạt động.

Mặc dù đã đã có những đổi mới nêu trên nhưng chế độ kế toán thời kỳ này cũng không giúp cho việc quản lý kinh tế trở nên hiệu quả hơn bởi nguyên nhân chính là do cơ chế quản lý kinh tế quá nặng tính tập trung, quan liêu, bao cấp; hơn nữa chế độ kế toán này chủ yếu dập khuôn theo quan điểm của Liên Xô cũ nên chưa sát với thực tiễn Việt Nam, phương pháp kế toán TSCĐ theo chế độ này còn phức tạp, các quan điểm về nguồn vốn và khấu hao, đặc biệt là sự phân định khấu hao cơ bản và khấu hao sửa chữa lớn, còn mang nặng tính chủ quan của nhà quản lý, không phù hợp với thông lệ quốc tế. Đổi mới cơ chế quản lý kinh tế đã trở thành nhu cầu bức thiết đối với Việt Nam. Chính vì vậy, tại đại hội Đảng toàn quốc lần thứ VI năm 1986, Đảng ta đã khẳng định chủ trương: “xoá bỏ tập trung quan liêu bao cấp, xây dựng cơ chế mới phù hợp với quy luật khách quan và với trình độ phát triển của nền kinh tế”. Chủ trương này bước đầu được hiện thực hoá bằng sự ra đời của Quyết định 217-CP ngày 04/11/1987 của Chính phủ về việc chuyển doanh nghiệp Nhà nước sang hạch toán kinh doanh, từng bước xoá bỏ bao cấp, tăng sức cạnh tranh trên thị trường. Chuẩn bị cho sự đổi mới chế độ kế toán để đáp ứng yêu cầu của cơ chế quản lý kinh tế mới, văn bản pháp lý cao nhất và đầu tiên của kế toán Việt

Nam đã được ban hành, đó là Pháp lệnh kế toán và thống kê ban hành theo Lệnh số 06-CT/HĐNN ngày 10/05/1988.

2.2.3. Giai đoạn 1989-1994

2.2.3.1. Chế độ kế toán chung

Xuất phát từ thực tiễn khách quan, đây là giai đoạn Đảng ta thực hiện chủ trương đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, chuyển từ cơ chế kế hoạch hoá tập trung sang cơ chế thị trường có sự điều tiết của Nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa, đồng thời bước đầu thực hiện mở cửa hội nhập quốc tế; trên cơ sở Pháp lệnh kế toán và thống kê đã được ban hành; trên cơ sở Nghị định 25-HĐBT ngày 18/03/1989 về ban hành Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước, một chế độ kế toán mới đã được thiết lập thay thế hoàn toàn cho chế độ kế toán ban hành năm 1970. Đó là chế độ kế toán được qui định chủ yếu bởi 2 quyết định: Quyết định 212-TC/CĐKT ngày 15/12/1989 áp dụng cho các doanh nghiệp quốc doanh và Quyết định 598-TC/CĐKT ngày 8/12/1990 áp dụng cho các doanh nghiệp ngoài quốc doanh. Nội dung và đặc điểm của 2 quyết định này được thể hiện ở biểu 2.5

Trên cơ sở chế độ kế toán này, Bộ tài chính đã phối hợp với các Bộ, ngành để ban hành chế độ kế toán và văn bản hướng dẫn cho phù hợp.

2.2.3.2. Chế độ kế toán tài sản cố định

Sự thay đổi chế độ kế toán chung đã kéo theo sự thay đổi chế độ kế toán TSCĐ. Một số văn bản đã được ban hành để điều chỉnh các nội dung của kế toán TSCĐ cho phù hợp với tình hình mới, chẳng hạn như Thông tư 33-TC/CN ngày 31/07/1990 của Bộ tài chính qui định chế độ khấu hao TSCĐ, hay Thông tư 34-TC/CN ngày 31/7/1990 của Bộ tài chính hướng dẫn việc chuyển giao, cho thuê, nhượng bán, thanh lý TSCĐ.....

Biểu 2.5. So sánh nội dung và đặc điểm chế độ kế toán tại doanh nghiệp quốc doanh và ngoài quốc doanh giai đoạn 1989 - 1994

Nội dung chế độ kế toán	Đối với doanh nghiệp quốc doanh	Đối với doanh nghiệp ngoài quốc doanh
- Về hệ thống tài khoản		
+ Số tài khoản tổng hợp thuộc báo cáo kế toán	41	20
+ Số tài khoản ngoài bảng	8	6
- Về hệ thống sổ		
+ Nhật ký sổ cái	X	X
+ Chứng từ ghi sổ	X	X
+ Nhật ký chứng từ	X	0
	(bổ sung theo QĐ19-TC/CĐKT năm 1990)	
- Về hệ thống báo cáo	Theo QĐ224-TC/CĐKT ngày 18/04/1990	
+ Bảng tổng kết tài sản	X	X
+ Kết quả kinh doanh	X	X
+ Chi phí sản xuất theo yếu tố	X	0
+ Bảng giải trình kết quả sản xuất kinh doanh	X	0
+ Báo cáo khác	0	Báo cáo tồn kho vật liệu, sản phẩm, hàng hoá.

Đặc điểm nổi bật của chế độ kế toán TSCĐ giai đoạn này là phân chia thành kế toán TSCĐ tại DNNN và tại DN ngoài quốc doanh, cụ thể

Kế toán tài sản cố định tại doanh nghiệp Nhà nước

- **Nguyên tắc chung:** hầu như không có sự thay đổi về điều kiện ghi nhận, phân loại và tính giá TSCĐ

- **Kế toán chi tiết TSCĐ:** Ngoài việc mở thẻ TSCĐ để theo dõi từng đối tượng ghi TSCĐ, kế toán còn mở thêm Sổ chi tiết TSCĐ để quản lý TSCĐ theo địa điểm sử dụng, theo công dụng cũng như nguồn hình thành TSCĐ. Đối với kế toán khấu hao TSCĐ, bảng tính và phân bổ khấu hao được

sử dụng để phản ánh sự biến động tăng giảm của mức khấu hao trong kỳ, chi tiết theo từng nhóm TSCĐ và từng địa điểm sử dụng.

- Kế toán tổng hợp:

+ Tài khoản sử dụng

TK 10 “TSCĐ” dùng để phản ánh tăng giảm và số hiện có của TSCĐ theo nguyên giá

TK 11 “Hao mòn TSCĐ” dùng để phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ

TK 80 “Vốn cố định” dùng để phản ánh tăng giảm và số hiện có của nguồn vốn cố định tại đơn vị

TK 82 “Nguồn vốn xây dựng cơ bản” dùng để phản ánh tăng giảm và số hiện có của nguồn vốn xây dựng cơ bản tại đơn vị

TK khác: TK 91 “Vay dài hạn”, TK 92 “Vay các đối tượng khác”, TK 35 “Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản”, TK 83 “Quỹ xí nghiệp”, TK 66 “Vốn tham gia liên doanh”, TK 21 “Nguyên vật liệu”, TK 64 “Thanh toán với ngân sách”, TK 34 “Chi phí lưu thông”....

+ Kế toán tăng TSCĐ: kế toán tăng TSCĐ được thực hiện đồng thời với kế toán nguồn hình thành tài sản. Nếu nguồn hình thành TSCĐ là vốn chủ sở hữu thì kế toán phải chuyển các nguồn vốn đó sang bổ sung nguồn vốn cố định. Nếu dùng nguồn vốn vay để hình thành TSCĐ việc bổ sung nguồn vốn cố định chỉ được thực hiện khi đơn vị đã dùng nguồn vốn chủ sở hữu để trả nợ.

+ Kế toán giảm TSCĐ: ngoài các trường hợp giảm thông thường như nhượng bán, thanh lý.... trường hợp giảm do góp vốn liên doanh đã được đề cập. Nguyên tắc bảo toàn vốn cũng được đặt ra khi Nhà nước qui định những trường hợp giảm khi chưa trích đủ khấu hao thì phải thu hồi số vốn còn lại qua quá trình sản xuất kinh doanh

+ Kế toán khấu hao TSCĐ: tỷ lệ khấu hao vẫn do Nhà nước qui định thống nhất như Quyết định 507-TC/ĐTXD năm 1986. Căn cứ vào số khấu hao tính được thông qua bảng tính khấu hao, kế toán ghi tăng hao mòn và giảm vốn cố định, đồng thời nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản cũng được hình thành để sử dụng cho hoạt động đầu tư mới TSCĐ.

+ Kế toán sửa chữa TSCĐ: với chi phí sửa chữa nhỏ có thể tính trực tiếp vào chi phí bộ phận sử dụng TSCĐ, với chi phí sửa chữa lớn có thể tập hợp vào TK 36(1) “chi phí chờ phân bổ” để phân bổ dần hoặc tiến hành trích trước vào TK 36(2) “chi phí trích trước”

+ Kế toán thuê TSCĐ: Giá trị TSCĐ đi thuê được ghi đơn vào TK 01. Số tiền phải trả đơn vị cho thuê được tính vào chi phí các bộ phận sử dụng TSCĐ

Sơ đồ kế toán TSCĐ giai đoạn 1989-1994 được trình bày ở phụ lục 06

Kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp ngoài quốc doanh

So với chế độ kế toán TSCĐ tại các doanh nghiệp nhà nước, chế độ kế toán TSCĐ tại các doanh nghiệp ngoài quốc doanh đã được điều chỉnh một số nội dung cho phù hợp với đặc thù về loại hình doanh nghiệp, đó là:

- **Xác định nguyên giá:** do là các doanh nghiệp ngoài quốc doanh nên TSCĐ tăng chủ yếu do tự đầu tư mua sắm. Nguyên giá TSCĐ được xác định là giá mua, giá thành hoặc giá bàn giao khi nhận TSCĐ và các chi phí cần thiết đã chi cho việc đưa TSCĐ đó vào nơi sử dụng qui định

- **Tài khoản sử dụng:** không có sự khác biệt về các TK cơ bản như TK 10 “TSCĐ”, TK 11 “Hao mòn TSCĐ”, TK 66 “Vốn tham gia liên doanh”, TK 64 “Thanh toán với ngân sách”, TK 30 “chi phí sản xuất, kinh doanh”, TK 40 “Tiêu thụ”...nhưng một số TK như “công cụ lao động nhỏ”, “nguồn vốn xây dựng cơ bản”, “nguồn vốn cố định”, “nguồn vốn cơ bản”... đã có sự điều chỉnh, sắp xếp lại

- **Nguyên tắc hạch toán:** trong quá trình kinh doanh, nguồn vốn kinh doanh chỉ được ghi giảm khi trả lại vốn bằng tài sản hoặc khi đánh giá giảm TSCĐ. Khi trích khấu hao, kế toán không được ghi tăng hao mòn và giảm vốn cố định như doanh nghiệp Nhà nước mà hạch toán thẳng vào chi phí bộ phận sử dụng và nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản cũng không hình thành khi trích khấu hao.

2.2.3.3. Nhận xét về chế độ kế toán giai đoạn 1989 -1994

So với chế độ kế toán giai đoạn trước, hệ thống văn bản pháp qui và chế độ kế toán giai đoạn này đã có những thay đổi đáng kể đáp ứng yêu cầu của công tác quản lý sản xuất kinh doanh, quản lý tài chính của các doanh nghiệp, đồng thời đáp ứng yêu cầu kiểm tra, kiểm soát và quản lý vĩ mô của Nhà nước. Hạn chế của chế độ kế toán giai đoạn này là sự phân biệt hệ thống kế toán doanh nghiệp giữa 2 hình thức sở hữu là quốc doanh và ngoài quốc doanh; các nhân tố mới của kinh tế thị trường như tài sản cố định vô hình, tài sản thuê tài chính... cũng chưa được tính đến, nhiều nội dung chưa phù hợp với thông lệ quốc tế. Nhận thức được những hạn chế đó, ngày 30/11/1994, Văn phòng Chính phủ đã có thông báo số 162-TB về việc Thủ tướng yêu cầu Bộ tài chính cải cách hệ thống kế toán doanh nghiệp. Một dự thảo chế độ kế toán mới đã được xây dựng để lấy ý kiến đóng góp của các nhà nghiên cứu, các chuyên gia kế toán và áp dụng thử nghiệm ở 642 doanh nghiệp có qui mô, lĩnh vực kinh doanh khác nhau thuộc mọi thành phần kinh tế từ 01/01/1995 nhằm hình thành một chế độ kế toán mới hoàn chỉnh và phù hợp hơn.

2.2.4. Giai đoạn 1995 - 2000

2.2.4.1. Chế độ kế toán chung

Ngày 01/11/1995, Bộ trưởng Bộ tài chính đã ký Quyết định 1141-TC/CDKT về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế.

Sự ra đời của QĐ 1141 sau một thời gian thử nghiệm và trưng cầu ý kiến đóng góp đã chứng tỏ nỗ lực của Nhà nước khi muốn cải cách toàn diện và triệt để chế độ kế toán cho phù hợp với tình hình mới. Sự ra đời của quyết định này cũng đã ghi nhận sự thay đổi hẳn về chất khi kế toán Việt Nam hướng tới mở rộng đối tượng cung cấp thông tin ra bên ngoài doanh nghiệp, các thông lệ và CMKTQT cũng đã được xem xét và vận dụng có chọn lọc. Nội dung chủ yếu của chế độ kế toán ban hành theo Quyết định này gồm

+ **Về hệ thống chứng từ:** hệ thống này gồm 46 chứng từ, chia thành 2 loại là chứng từ bắt buộc và chứng từ hướng dẫn với đầy đủ hướng dẫn về nội dung phản ánh, qui trình luận chuyển, bảo quản, lưu trữ....

+ **Về hệ thống tài khoản:** hệ thống mới gồm 71 tài khoản tổng hợp thuộc báo cáo kế toán chia thành 9 loại và 7 tài khoản ngoài bảng

+ **Về hệ thống sổ:** doanh nghiệp phải căn cứ vào qui mô, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, yêu cầu quản lý, trình độ nghiệp vụ của cán bộ kế toán, điều kiện trang bị kỹ thuật tính toán để lựa chọn một trong 4 hình thức sổ: Nhật ký sổ cái, Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ, Nhật ký chứng từ. Các vấn đề về mở sổ - ghi chép, sửa chữa sai sót, khoá sổ - bảo quản - lưu trữ sổ và xử lý vi phạm đều được qui định rõ ràng.

+ **Về hệ báo cáo tài chính:** hệ thống này gồm 4 báo cáo tài chính là: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Thuyết minh báo cáo tài chính, trong đó Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là chưa bắt buộc. Nội dung, phương pháp tính toán, hình thức trình bày các chỉ tiêu trong từng báo cáo được áp dụng thống nhất cho các doanh nghiệp, mọi sửa đổi, bổ sung nếu có đều cần được sự chấp thuận bằng văn bản của Bộ tài chính.

Đây là chế độ kế toán cơ bản để Bộ tài chính phối hợp với các ban ngành nghiên cứu, cụ thể hoá và ban hành các qui định riêng phù hợp với đặc

thù của từng doanh nghiệp thuộc các ngành như dầu khí, điện than... Qui mô của doanh nghiệp cũng được chú trọng với sự ra đời của các văn bản hướng dẫn chế độ kế toán cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ như Quyết định số 1177-TC/CĐKT ngày 23/12/1996 và Quyết định 144/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 áp dụng cho các công ty TNHH, công ty cổ phần, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân (kể cả doanh nghiệp có qui mô lớn) và hợp tác xã có qui mô vừa và nhỏ (trừ hợp tác xã nông nghiệp và tín dụng nhân dân). Theo chế độ này, hệ thống tài khoản được dựa trên hệ thống tài khoản áp dụng cho các doanh nghiệp nói chung nhưng được đơn giản hơn với 44 tài khoản tổng hợp thuộc báo cáo tài chính. Sổ sách kế toán cũng được lựa chọn 1 trong 3 hình thức Nhật ký - sổ cái, Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ. Báo cáo tài chính về cơ bản cũng tuân thủ khuôn mẫu chung theo Quyết định 1141 nhưng có rút gọn các chỉ tiêu và thông tin phản ánh để phù hợp với đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp vừa và nhỏ. Theo đó, các doanh nghiệp này phải nộp là báo cáo tài chính bắt buộc là Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (phần Lãi, lỗ) và Thuyết minh báo cáo tài chính

2.2.4.2. Chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình

Về mặt lý thuyết, giai đoạn này tồn tại 2 hệ thống văn bản qui định 2 chế độ kế toán: chế độ kế toán ban hành theo Quyết định 1177 chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ và chế độ kế toán ban hành theo Quyết định 1141 áp dụng chung cho mọi doanh nghiệp. Tuy nhiên, về bản chất, các khái niệm, nguyên tắc, phương pháp kế toán nói chung và kế toán TSCĐ nói riêng qui định bởi các văn bản này hầu không có sự khác biệt và bản thân các doanh nghiệp thuộc đối tượng áp dụng Quyết định 1177 vẫn được phép lựa chọn Quyết định 1141 để áp dụng. Ngoài các văn bản về chế độ kế toán chung, việc quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ thời kỳ này còn phải tuân thủ Quyết

định 166/1999/QĐ-BTC ngày 30/12/1999 của Bộ trưởng Bộ tài chính (thay thế cho quyết định 1062-TC/QĐ/CSTC ngày 14/11/1996).

- **Điều kiện ghi nhận:** bên cạnh tiêu chuẩn thời gian là sử dụng từ 1 năm trở lên, tiêu chuẩn giá trị để được ghi nhận là TSCĐ đã được nâng thành mức từ 5 triệu đồng trở lên.

- **Phân loại:** đã có sự phân loại TSCĐ dựa trên hình thái biểu hiện thành TSCĐHH và TSCĐVH.

- **Tính giá:** việc tính giá TSCĐ đã được thực hiện theo nguyên tắc giá phí

+ Nguyên giá: là toàn bộ các chi phí thực tế đã chi ra để có tài sản cố định cho tới khi đưa tài sản cố định đi vào hoạt động bình thường. Nguyên giá tài sản cố định trong doanh nghiệp chỉ được thay đổi trong các trường hợp sau: (a) Đánh giá lại giá trị tài sản cố định; (b) Nâng cấp tài sản cố định; (c) Tháo dỡ một hay một số bộ phận của tài sản cố định

+ Giá trị hao mòn: được tính là số khấu hao lũy kế của tài sản cố định (tổng cộng số khấu hao đã trích vào chi phí kinh doanh qua các kỳ kinh doanh của tài sản cố định tính đến thời điểm xác định)

+ Giá trị còn lại: nguyên giá tài sản cố định trừ (-) số khấu hao lũy kế của tài sản cố định tính đến thời điểm xác định

- **Chứng từ sử dụng:** để phản ánh chi tiêu TSCĐ, chế độ qui định sử dụng 3 chứng từ bắt buộc (là Biên bản giao nhận TSCĐ, Thẻ TSCĐ, Biên bản thanh lý TSCĐ) và 2 chứng từ hướng dẫn là (Biên bản giao nhận TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành, Biên bản đánh giá lại)

- **Tài khoản sử dụng:**

+ TK 211 “TSCĐHH” dùng để phản ánh tình hình tăng giảm và giá trị hiện có của TSCĐHH theo nguyên giá. TK này được mở chi tiết cho từng loại TSCĐHH

Đối với doanh nghiệp áp dụng chế độ kế toán theo Quyết định 1177 thì việc hạch toán của các loại TSCĐ đều được thực hiện trên TK 211, trong đó TK 2111 “TSCĐH”

+ TK 214 “Hao mòn TSCĐ dùng để phản ánh biến động của TSCĐ theo giá trị hao mòn. TK này được chi tiết theo từng loại TSCĐ

+ TK 009 “Nguồn vốn khấu hao cơ bản”

+ TK 111 “Tiền mặt”, TK 112 “Tiền gửi ngân hàng”, TK 222 “góp vốn liên doanh”, TK 411” Nguồn vốn kinh doanh”, TK 414 “Quỹ đầu tư phát triển” TK 441 “Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản”, TK 627 “Chi phí sản xuất chung”, TK 642 “Chi phí quản lý doanh nghiệp”, TK 821 “Chi phí bất thường”.....

- Phương pháp kế toán:

+ Kế toán tăng, giảm TSCĐH: Việc phản ánh tăng, giảm nguyên giá tài sản cố định được thực hiện tại thời điểm tăng, giảm tài sản cố định trong tháng, chỉ được phép ghi tăng TSCĐH khi những tài sản đó được đưa vào sử dụng ngay, trường hợp TSCĐ mua về phải qua lắp đặt thì kế toán phải theo dõi riêng và khi nào chính thức bàn giao đưa vào sử dụng mới được ghi tăng.

+ Kế toán khấu hao TSCĐH: Mọi tài sản cố định của doanh nghiệp có liên quan đến hoạt động kinh doanh đều phải trích khấu hao theo phương pháp đường thẳng, mức trích khấu hao tài sản cố định được hạch toán vào chi phí kinh doanh trong kỳ. Việc trích hoặc thôi trích khấu hao tài sản cố định được thực hiện theo nguyên tắc tròn tháng. Tài sản cố định tăng, giảm, ngừng tham gia vào hoạt động kinh doanh (đưa vào cất giữ theo quy định của Nhà nước, chờ thanh lý...) trong tháng, được trích hoặc thôi trích khấu hao tài sản cố định từ ngày đầu của tháng tiếp theo. Doanh nghiệp không được tính và trích khấu hao đối với những tài sản cố định đã khấu hao hết nhưng vẫn sử dụng vào hoạt động kinh doanh. Đối với những tài sản cố định chưa khấu hao

hết đã hỏng, doanh nghiệp phải xác định nguyên nhân, quy trách nhiệm đền bù, đòi bồi thường thiệt hại... và xử lý tổn thất theo các quy định hiện hành.

+ Kế toán sửa chữa TSCĐHH: ngoài 2 hình thức sửa chữa đã từng đề cập ở các chế độ kế toán trước là sửa chữa thường xuyên và sửa chữa lớn, chế độ này đề cập thêm trường hợp sửa chữa nâng cấp là hoạt động nhằm kéo dài thời gian sử dụng, nâng cao năng suất, tính năng tác dụng của tài sản cố định như cải tạo; xây lắp; trang bị bổ sung thêm cho tài sản cố định. Các chi phí doanh nghiệp chi ra để nâng cấp tài sản cố định được phản ánh tăng nguyên giá của tài sản cố định đó, không được hạch toán các chi phí này vào chi phí kinh doanh trong kỳ. Các chi phí sửa chữa khác được coi như khoản phí tổn và được hạch toán trực tiếp hoặc phân bổ dần vào chi phí kinh doanh trong kỳ.

Sơ đồ kế toán TSCĐ giai đoạn 1995- 2000 được trình bày ở phụ lục 07

2.2.4.3. Nhận xét về chế độ kế toán giai đoạn 1995 - 2000

Có thể nói, đây là chế độ kế toán đầu tiên của Việt Nam đạt được sự đồng bộ (hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản, hệ thống sổ, hệ thống báo cáo) và sự thống nhất (nội dung, phương pháp). Các qui định trong kế toán nói chung và kế toán TSCĐ nói riêng được hình thành trên quan điểm kế toán tài chính, còn những nội dung liên quan đến tổ chức kế toán quản trị của các doanh nghiệp thì được trao hoàn toàn cho các doanh nghiệp. Trong công tác kế toán TSCĐ, việc phân định rõ ràng giữa kế toán TSCĐHH và TSCĐVH là phù hợp với thông lệ quốc tế và đáp ứng được yêu cầu thực tế của nền kinh tế. Tuy vậy, chúng ta vẫn chưa giải quyết được các vấn đề mang tính nền tảng, tạo cơ sở pháp lý cho hoạt động kế toán trong quá trình phát triển và hội nhập quốc tế. Pháp lệnh Kế toán và Thống kê, văn bản pháp lý cao nhất về kế toán trong giai đoạn này, cũng đã bộc lộ nhiều hạn chế cần thay đổi:

- Bất hợp lý khi kết hợp hai loại hạch toán là hạch toán thống kê và hạch toán kế toán vào một Pháp lệnh

- Thiếu bao quát khi đối tượng áp dụng và phạm vi điều chỉnh của phần kế toán trong Pháp lệnh này chưa đề cập tới các nhân tố mới của quá trình đổi mới (doanh nghiệp đầu tư nước ngoài hay doanh nghiệp Việt Nam ở nước ngoài...)

- Không đảm bảo yêu cầu hội nhập khi bỏ qua rất nhiều nguyên tắc, thông lệ chung về kế toán được quốc tế thừa nhận.....

2.2.5. Giai đoạn 2000 đến nay

2.2.5.1. Chế độ kế toán chung

Trong thập niên đầu của thế kỷ 21, công cuộc đổi mới nền kinh tế nói chung và cơ chế quản lý kinh tế tài chính nói riêng ở Việt Nam đã diễn ra một cách sâu sắc và toàn diện, đem lại những thành tựu đáng kể như tốc độ phát triển kinh tế cao, thu hút ngày càng nhiều vốn đầu tư nước ngoài, hình thức sở hữu vốn ở doanh nghiệp được đa dạng hoá phù hợp với kinh tế thị trường, hoạt động của doanh nghiệp với sự hỗ trợ của hệ thống Luật mới trở nên hiệu quả hơn....Việc gia nhập thành công các tổ chức AFTA, APEC.... và đặc biệt là WTO đã chứng tỏ sự ghi nhận của khu vực và thế giới về những nỗ lực hội nhập kinh tế quốc tế của Việt Nam để theo kịp sự phát triển của khu vực và thế giới. Đây cũng là giai đoạn đặc biệt phát triển của chế độ kế toán Việt Nam, cụ thể:

- Trước hết là việc ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

Xuất phát từ nhu cầu về hệ thống thông tin kế toán lành mạnh, đáng tin cậy phục vụ cho sự phát triển kinh tế đất nước và yêu cầu của quá trình hội nhập với quốc tế, Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định số 38/2000/QĐ-BTC ngày 14/3/2000 về việc ban hành và công bố áp dụng Hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Cho đến nay, 26 CMKTVN (phụ lục 08) đã được ban hành trên cơ sở nghiên cứu chuẩn mực kế toán quốc tế, học

tập kinh nghiệm của các nước trên khu vực và phù hợp với khuôn khổ pháp luật Việt Nam.

- Thứ hai là việc ban hành Luật Kế toán Việt Nam

Luật Kế toán Việt Nam được Quốc hội nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam thông qua ngày 17/06/2003 và được công bố theo Lệnh số 12/2003/L/CTN của Chủ tịch nước ngày 26/06/2003 để thay thế cho Pháp lệnh kế toán và thống kê đang ngày càng bộc lộ nhiều hạn chế. Cùng với Luật kế toán, các văn bản hướng dẫn thi hành Luật cũng được ban hành phần nào đáp ứng được nhu cầu hoàn thiện pháp luật về kế toán Việt Nam vốn còn chưa đầy đủ và không còn phù hợp với yêu cầu quản lý nền kinh tế nước ta.

- Thứ ba là việc ban hành chế độ kế toán mới

Việc ban hành Luật kế toán cùng hệ thống chuẩn mực kế toán, kiểm toán Việt Nam cũng là kết quả của quá trình phát triển, hội nhập quốc tế trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán. Yêu cầu về một chế độ kế toán mới phù hợp hơn, được xây dựng trên cơ sở pháp lý vững chắc là hệ thống Luật và chuẩn mực kế toán được đặt ra. Vì vậy, Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 về việc ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp đã được ban hành để thay thế cho Quyết định 1141-TC/CĐKT. Chế độ kế toán này không phải là hoàn toàn mới mà là được biên soạn lại trên cơ sở tôn trọng những nguyên tắc thiết kế, hạch toán đã được qui định tại Quyết định 1141 và các văn bản hướng dẫn sửa đổi bổ sung trong thời gian qua, đặc biệt là những qui định bổ sung cho việc thực hiện hệ thống các chuẩn mực kế toán đã được ban hành, cụ thể:

- Về hệ thống chứng từ: ngoài các quy định pháp lý về lập, ký, luân chuyển, kiểm tra, sử dụng và lưu trữ chứng từ, quyết định này đã ban hành mẫu của 37 chứng từ chia thành 5 nhóm: chứng từ lao động tiền lương (12), chứng từ hàng tồn kho (7), chứng từ bán hàng (2), chứng từ tiền tệ (10),

chứng từ tài sản cố định (6) cùng mẫu của một số chứng từ ban hành theo các văn bản pháp luật khác. Trong đó chỉ có một số chứng từ liên quan đến thu chi tiền như phiếu thu, phiếu chi, biên lai thu tiền và liên quan đến việc tính thuế như các loại hoá đơn là phải theo mẫu bắt buộc, còn toàn bộ các mẫu khác chỉ mang tính chất hướng dẫn doanh nghiệp.

- **Về hệ thống tài khoản:** hệ thống mới gồm 86 tài khoản tổng hợp trong bảng cân đối kế toán và 6 tài khoản ngoài bảng. So với hệ thống tài khoản trước đó, hệ thống này đã:

+ Bổ sung một số tài khoản phản ánh các nội dung kinh tế liên quan đến hoạt động, nghiệp vụ kinh doanh mới như: TK 221 - Đầu tư vào công ty con; TK 222 - Vốn góp liên doanh; TK 223 - Đầu tư vào công ty liên kết; TK 228 - Đầu tư dài hạn; TK 217 - Bất động sản đầu tư; TK 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư.....

+ Bổ sung các TK chỉ sử dụng cho từng loại hình DN: tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu được thành lập kho bảo thuế: Tk 158 - Hàng hóa kho bảo thuế; tại các doanh nghiệp cổ phần: TK 1385 và TK 3385 - phải thu và phải trả về cổ phần hóa; TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần; TK 419 - Cổ phiếu quỹ.....

+ Bổ sung các TK phù hợp yêu cầu của CMKT liên quan: TK 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả theo yêu cầu của CMKTVN số 17 (VAS 17) - Thuế thu nhập hoãn lại; Tk 352 - Dự phòng phải trả theo yêu cầu của CMKTVN số 18 (VAS 18) - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.....

- **Về hệ thống sổ:** ngoài 4 hình thức tổ chức sổ truyền thống là Nhật ký - sổ cái, nhật ký chung, chứng từ ghi sổ, nhật ký chứng từ, chế độ kế toán này đã bổ sung hình thức kế toán trên máy vi tính. Các nội dung như mở sổ, ghi

sổ, khoá sổ, sửa chữa sổ trong điều kiện kế toán thủ công hay kế toán máy đều được đề cập cụ thể.

- **Về hệ thống báo cáo tài chính:** Theo quyết định này, hệ thống báo cáo tài chính gồm có 4 báo cáo tài chính năm áp dụng cho mọi doanh nghiệp (bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và thuyết minh báo cáo tài chính) và 2 loại báo cáo tài chính giữa niên độ là báo cáo dạng tóm lược và báo cáo dạng đầy đủ để áp dụng cho các doanh nghiệp Nhà nước và các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán

Bên cạnh chế độ kế toán thống nhất ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC, một chế độ kế toán mới cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa cũng được triển khai theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC (thay thế cho Quyết định 1177-TC/QĐ/CĐKT năm 1996). Đối tượng áp dụng chế độ kế toán này không có gì thay đổi so với trước đây, đó là các công ty TNHH, công ty cổ phần, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân (kể cả doanh nghiệp qui mô lớn) và hợp tác xã có qui mô vừa và nhỏ. Các doanh nghiệp Nhà nước, công ty TNHH một thành viên, công ty cổ phần niêm yết trên thị trường chứng khoán, hợp tác xã nông nghiệp và tín dụng dù ở qui mô nào cũng không được áp dụng chế độ kế toán này. Theo chế độ kế toán áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa nêu trên, hệ thống chứng từ tương tự như hệ thống chứng từ của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC; hệ thống tài khoản chỉ còn 51 tài khoản tổng hợp thuộc bảng cân đối kế toán và 5 tài khoản ngoài bảng; 4 hệ thống sổ không có hình thức Nhật ký chứng từ; hệ thống báo cáo tài chính gồm 3 báo cáo bắt buộc (bảng cân đối kế toán hoặc bảng cân đối tài khoản - đối với các hợp tác xã, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, thuyết minh báo cáo tài chính) còn báo cáo lưu chuyển tiền tệ không bắt buộc song khuyến khích lập theo yêu cầu sử dụng thông tin.

2.2.5.2. Chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình

Chế độ kế toán TSCĐHH giai đoạn này được xây dựng trên cơ sở hệ thống Luật kế toán và các chuẩn mực kế toán Việt Nam mà trực tiếp điều chỉnh là VAS 03 “TSCĐHH”. Nội dung chủ yếu của chế độ kế toán TSCĐ nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng giai đoạn này được qui định tại văn bản: Thông tư 89/2002/TT-BTC về việc hướng dẫn kế toán 4 chuẩn mực kế toán Việt Nam đợt 1; Thông tư 105/2003/TT-BTC về việc hướng dẫn kế toán 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam đợt 2; Quyết định 206/2003/QĐ-BTC về ban hành chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ và Quyết định 15/2006/QĐ-BTC. So với chế độ kế toán TSCĐHH trước đó, nội dung đổi mới của chế độ kế toán lần này thể hiện ở những điểm sau:

- **Chuẩn hoá thuật ngữ sử dụng:** các thuật ngữ sử dụng đã hướng tới sự chuyên nghiệp và thống nhất với CMKT quốc tế, ví dụ:

+ TSCĐHH là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH

+ Tài sản cố định tương tự là tài sản cố định có công dụng tương tự, trong cùng một lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương

+ Giá trị hợp lý của tài sản cố định là giá trị tài sản có thể trao đổi giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá

- **Tiêu chuẩn hoá các điều kiện ghi nhận TSCĐHH:** để là 1 TSCĐHH phải thoả mãn đồng thời 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 tin cậy;

c. Có thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên;

d. Có giá trị từ 10.000.000 đồng (mười triệu đồng) trở lên.

- Bổ sung và điều chỉnh cách xác định nguyên giá của một số trường hợp:

+ Nguyên giá tài sản cố định hữu hình mua trả chậm, trả góp là giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại), các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa tài sản cố định vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: chi phí vận chuyển, bốc dỡ; chi phí nâng cấp; chi phí lắp đặt, chạy thử; lệ phí trước bạ... Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá của tài sản cố định hữu hình theo quy định vốn hóa chi phí lãi vay

+ Nguyên giá tài sản cố định hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một tài sản cố định hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác là giá trị hợp lý của tài sản cố định hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi (sau khi cộng thêm các khoản phải trả thêm hoặc trừ đi các khoản phải thu về) cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại), các chi phí liên quan trực tiếp phải chi ra tính đến thời điểm đưa tài sản cố định vào trạng thái sẵn sàng sử dụng

+ Nguyên giá tài sản cố định hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một tài sản cố định hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản cố định hữu hình tương tự là giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình đem trao đổi.

+ Nguyên giá tài sản cố định hữu hình tự xây dựng hoặc tự sản xuất là giá thành thực tế của tài sản cố định cộng (+) các chi phí lắp đặt chạy thử, các chi phí khác trực tiếp liên quan phải chi ra tính đến thời điểm đưa tài sản cố định vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (trừ các khoản lãi nội bộ, các chi phí

không hợp lý như vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác vượt quá mức quy định trong xây dựng hoặc tự sản xuất)

- **Bổ sung các phương pháp tính khấu hao:** căn cứ khả năng đáp ứng các điều kiện áp dụng quy định cho từng phương pháp trích khấu hao tài sản cố định hữu hình, doanh nghiệp được lựa chọn các phương pháp trích khấu hao phù hợp với từng loại tài sản cố định của doanh nghiệp:

+ Phương pháp khấu hao đường thẳng: Đây là phương pháp khấu hao truyền thống của kế toán Việt Nam, tuy nhiên chế độ này linh hoạt hơn khi cho phép áp dụng khấu hao nhanh. Theo đó, các doanh nghiệp hoạt động có hiệu quả kinh tế cao được khấu hao nhanh nhưng tối đa không quá 2 lần mức khấu hao xác định theo phương pháp đường thẳng để nhanh chóng đổi mới công nghệ. Khi thực hiện trích khấu hao nhanh, doanh nghiệp phải đảm bảo kinh doanh có lãi.

+ Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh: Tài sản cố định tham gia vào hoạt động kinh doanh được trích khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh phải thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau: (a) Là tài sản cố định đầu tư mới (chưa qua sử dụng); (b) Là các loại máy móc, thiết bị; dụng cụ làm việc đo lường, thí nghiệm. Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh được áp dụng đối với các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực có công nghệ đòi hỏi phải thay đổi, phát triển nhanh.

+ Phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm: Tài sản cố định tham gia vào hoạt động kinh doanh được trích khấu hao theo phương pháp này là các loại máy móc, thiết bị thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau: (a) Trực tiếp liên quan đến việc sản xuất sản phẩm; (b) Xác định được tổng số lượng, khối lượng sản phẩm sản xuất theo công suất thiết kế của tài sản cố định; (c) Công suất sử dụng thực tế bình quân tháng trong năm tài chính không thấp hơn 50% công suất thiết kế.

- **Hệ thống hoá và bổ sung biểu mẫu của chứng từ TSCĐ** gồm: Biên bản giao nhận TSCĐ, Biên bản thanh lý TSCĐ, Biên bản bàn giao TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành, Biên bản đánh giá lại TSCĐ, Biên bản kiểm kê TSCĐ, Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ

- **Hệ thống hoá và bổ sung phương pháp hạch toán:** trên cơ sở phương pháp hạch toán TSCĐHH đạt được từ chế độ kế toán trước đó, chế độ kế toán giai đoạn này đã bổ sung và chuẩn hoá một số trường hợp cho phù hợp với các qui định hiện hành như các trường hợp góp vốn liên doanh bằng TSCĐ vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, chi phí phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu TSCĐHH, TSCĐHH mua dưới hình thức trao đổi, TSCĐHH mua ngoài theo phương thức trả chậm, trả góp (sơ đồ kế toán một số nghiệp vụ mới về TSCĐHH giai đoạn này được trình bày ở phụ lục 09).....

- **Bổ sung thông tin trình bày trên báo cáo tài chính:** trên các báo cáo tài chính của chế độ kế toán trước đây chỉ yêu cầu trình bày các thông tin như: phương pháp xác định nguyên giá TSCĐHH, phương pháp khấu hao, thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao, nguyên giá - khấu hao lũy kế - giá trị còn lại vào đầu năm và cuối kỳ. Nhưng theo chế độ báo cáo mới, ngoài những thông tin cơ bản trên, doanh nghiệp phải bổ sung các thông tin sau về TSCĐHH trong phần thuyết minh báo cáo tài chính (phụ lục 10):

+ Nguyên giá TSCĐHH tăng giảm trong kỳ; số khấu hao trong kỳ, tăng giảm và lũy kế đến cuối kỳ; giá trị còn lại của TSCĐHH tạm thời không được sử dụng; nguyên giá của TSCĐHH đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; giá trị còn lại của TSCĐHH đang chờ thanh lý; các thay đổi khác về TSCĐHH

+ Giá trị còn lại của TSCĐHH đã dung để thế chấp, cầm cố cho các khoản vay; chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang; cam kết về việc mua bán TSCĐHH có giá trị lớn trong tương lai

+ Doanh nghiệp phải trình bày bản chất và ảnh hưởng của sự thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng trọng yếu tới kỳ kế toán hiện hành và các kỳ tiếp theo. Các thông tin trình bày khi có sự thay đổi trong các ước tính kế toán liên quan tới giá trị TSCĐHH đã thanh lý hoặc đang chờ thanh lý, thời gian hữu ích và phương pháp khấu hao.

2.2.5.3. Nhận xét về chế độ kế toán giai đoạn 2000 đến nay

Có thể nói, sau giai đoạn cải cách căn bản (1995-2000), sự ra đời của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam trên cơ sở tiếp thu có chọn lọc chuẩn mực kế toán quốc tế và việc xây dựng chế độ kế toán trên cơ sở tuân thủ các CMKT đó đã tạo ra bước phát triển đột phá. Một nền kế toán đồng bộ hơn, tính chuyên nghiệp cao hơn, phù hợp hơn với yêu cầu của quá trình hội nhập quốc tế đang dần được hoàn thiện.

2.3. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG DOANH NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY

Từ nghiên cứu về quá trình phát triển của chế độ kế toán Việt Nam, dễ dàng nhận thấy chế độ kế toán TSCĐHH hiện hành đã hoàn thiện hơn rất nhiều so với các chế độ trước đó. Tuy nhiên, không phải mọi hạn chế đã được khắc phục, hơn nữa tình hình phát triển mới lại đặt ra những yêu cầu mới mà chế độ chưa kịp bao quát. Vì vậy, với mục tiêu tìm ra phương hướng và những giải pháp hoàn thiện hữu ích, luận án đã tìm hiểu thực trạng kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp Việt nam giai đoạn hiện nay. Một cuộc khảo sát về thực trạng công tác kế toán TSCĐHH trong phạm vi có thể đã được tiến hành với các doanh nghiệp trên cơ sở đa dạng hình thức sở hữu, ngành nghề kinh doanh và qui mô vốn. Tuy nhiên, xuất phát từ thực tế là, mức độ trang bị TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng ở các doanh nghiệp có qui mô từ 1 tỷ trở xuống thường rất sơ sài. TSCĐHH ở các doanh nghiệp này thường gồm một số thiết bị văn phòng, phương tiện đi lại, máy móc thiết

bị dùng cho sản xuất nếu có cũng ở dạng thô sơ, nhà xưởng hoặc văn phòng thường là đi thuê... Do đó, các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến TSCĐHH là không đáng kể và hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp này chưa phải là một nhu cầu cấp thiết. Chính vì vậy, các doanh nghiệp này không phải là đối tượng tiến hành khảo sát và việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp này không nằm trong phạm vi luận án.

Căn cứ kết quả khảo sát thực tế tại các doanh nghiệp có thể khái quát thực trạng công tác kế toán TSCĐHH theo những nội dung chủ yếu sau:

2.3.1. Về phân công lao động kế toán tài sản cố định hữu hình:

Kết quả khảo sát cho thấy, hầu như ở các doanh nghiệp không có sự phân biệt giữa kế toán TSCĐHH và kế toán TSCĐ nói chung. Bản thân sự phân công lao động kế toán TSCĐ cũng phụ thuộc vào đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán tại mỗi doanh nghiệp. Ở các doanh nghiệp có qui mô TSCĐ lớn, số lượng nghiệp vụ về TSCĐ nhiều thì đó có thể là một nhóm lao động chuyên trách phân hành kế toán TSCĐ. Nhưng ở các doanh nghiệp mà qui mô TSCĐ không quá lớn, so với các loại nghiệp vụ khác thì nghiệp vụ về TSCĐ là không nhiều thì kế toán TSCĐ chỉ là 1 trong nhiều phần hành mà 1 lao động kế toán đảm trách. Tuy nhiên, dù tổ chức theo cách nào thì các doanh nghiệp cũng xác định nội dung của lao động kế toán TSCĐ gồm:

- Ghi chép, phản ánh kịp thời, chính xác qui mô TSCĐ hiện có cả về số lượng - giá trị và biến động tăng giảm TSCĐ trong phạm vi toàn doanh nghiệp cũng như từng bộ phận sử dụng

- Tính toán và phân bổ mức khấu hao TSCĐ vào chi phí sao cho vừa đảm bảo phản ánh đúng mức độ hao mòn vừa tuân thủ qui chế tài chính.

- Tham gia lập kế hoạch và dự toán sửa chữa TSCĐ, tập hợp và phân bổ hợp lý chi phí sửa chữa TSCĐ vào chi phí kinh doanh

- Cung cấp thông tin về TSCĐ để doanh nghiệp có thể kiểm tra, giám sát thường xuyên việc giữ gìn, bảo quản, bảo dưỡng, sửa chữa TSCĐ từ đó có kế hoạch đầu tư đổi mới phù hợp.

2.3.2. Về công tác ghi nhận tài sản cố định hữu hình

Chế độ kế toán hiện hành đã qui định rất rõ 4 tiêu chuẩn để nhận biết TSCĐHH trong một doanh nghiệp, đó là:

- 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 tin cậy;
- c. Có thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên;
- d. Có giá trị từ 10.000.000 đồng (mười triệu đồng) trở lên.

Hầu hết các doanh nghiệp không gặp khó khăn với 2 tiêu chuẩn quen thuộc về thời gian sử dụng và giá trị tối thiểu. Tuy nhiên, việc hiểu và vận dụng 2 tiêu chuẩn còn lại là khá mơ hồ.

Về tiêu chuẩn “Nguyên giá được xác định một cách tin cậy”. Theo đó, cơ sở để tạo sự tin cậy khi xác định nguyên giá là bộ hồ sơ gồm đầy đủ các hoá đơn chứng từ liên quan đến sự hình thành và đưa tài sản vào sử dụng. Nhìn chung các doanh nghiệp không gặp vấn đề gì với bộ chứng từ này khi ra quyết định mua mới TSCĐHH. Khó khăn chỉ phát sinh đối với các doanh nghiệp tư nhân hoặc công ty TNHH khi mà chủ sở hữu sử dụng chính tài sản của mình để góp vốn nhưng lại thiếu các giấy tờ chứng minh nguồn gốc và làm cơ sở để xác định nguyên giá. Khi góp vốn vào công ty bằng quyền sử dụng đất, doanh nghiệp còn có giấy chứng nhận quyền sử dụng đất, nhưng với các công trình xây dựng cơ bản trên đó như nhà xưởng, nhà văn phòng thì lại khó có giấy tờ nào chứng nhận.

Về tiêu chuẩn “lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó”. Chế độ qui định lợi ích này phải được tạo ra trong quá trình sử dụng TSCĐHH đó cho việc sản xuất, cung cấp hàng hoá, dịch vụ hoặc sử dụng cho các

mục đích quản lý khác chứ không phải đem lại từ việc cho thuê hay chờ tăng giá để bán. Nhiều doanh nghiệp lớn đã nghiêm túc thực hiện quy định này bằng cách phân loại lại tài sản cố định của mình thành tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình và bất động sản đầu tư. Tuy nhiên, không phải doanh nghiệp nào cũng làm tốt điều này. Do sự khác biệt giữa TSCĐHH và bất động sản đầu tư chỉ nằm ở mục đích sử dụng nên nếu doanh nghiệp thay đổi mục đích sử dụng thì một TSCĐHH có thể dễ dàng trở thành bất động sản đầu tư (cho thuê nhà văn phòng đang sử dụng) và ngược lại (thu hồi nhà cho thuê để làm văn phòng). Ở một số doanh nghiệp đã có tình trạng có nhà cửa cho thuê nhưng không tách thành bất động sản đầu tư hoặc quyết định bán nhà văn phòng (đã thoả mãn tiêu chuẩn thời gian) do được trả giá cao nhưng vẫn tính là hoạt động nhượng bán TSCĐHH.

2.3.3. Về công tác đánh giá tài sản cố định hữu hình

Tất cả các doanh nghiệp được khảo sát đều sử dụng 3 chỉ tiêu Nguyên giá, Giá trị hao mòn và Giá trị còn lại để đánh giá TSCĐHH thực tế tại đơn vị.

Nguyên giá: hầu hết các doanh nghiệp đều tuân thủ quy định về xác định nguyên giá TSCĐHH. Tuy nhiên, ở một số doanh nghiệp cũng có các vướng mắc phát sinh như thiếu chứng từ xác định nguyên giá (đã đề cập ở mục 2.3.2) hay xác định chi phí đi vay được vốn hoá chưa chính xác. Chẳng hạn như theo quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam số 16 về chi phí đi vay, chi phí đi vay không được vốn hoá mà phải tính vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ khi quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn một cách bất thường. Nhưng một số doanh nghiệp đã tìm mọi cách biện luận rằng quá trình gián đoạn đó là cần thiết để tiếp tục vốn hoá chi phí đi vay, điều này dẫn đến việc nguyên giá của tài sản khi hình thành và kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp đó không chính xác.

Giá trị hao mòn: mặc dù chế độ cho phép doanh nghiệp lựa chọn 1 trong 3 phương pháp tính khấu hao nhưng cho đến nay hầu hết các doanh

nghiệp đều sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng. Ưu thế của phương pháp này chính là sự đơn giản cả về phương pháp tính và thủ tục thực hiện. Theo hướng dẫn của cục Thuế, các đơn vị phải có đơn xin đăng ký phương pháp tính khấu hao. Theo đó, nếu doanh nghiệp áp dụng các phương pháp tính khấu hao khác nhau thì phải liệt kê chi tiết từng TSCĐ ở đơn vị và phương pháp tính khấu hao tương ứng, còn nếu doanh nghiệp chỉ sử dụng 1 phương pháp tính khấu hao thì không bị yêu cầu liệt kê TSCĐ. Khi áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng, các doanh nghiệp căn cứ vào khung thời gian do Bộ tài chính ban hành để xác định thời gian khấu hao cho các tài sản của đơn vị mình một cách hợp lý. Trong một số trường hợp đặc biệt, các doanh nghiệp có thể kiến nghị điều chỉnh thời gian khấu hao, chẳng hạn như ngành mía đường. Xuất phát từ thực tế là các doanh nghiệp của ngành mía đường chỉ sử dụng máy móc thiết bị trong khoảng thời gian 5 tháng/năm, Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn đã có văn bản xin phép thay đổi thời gian khấu hao máy móc thiết bị tại các doanh nghiệp này. Số doanh nghiệp có sử dụng phương pháp khấu hao theo sản lượng như Công ty liên doanh ô tô Hoà Bình (VMC) hay khấu hao theo số dư giảm dần như Công ty bánh kẹo Hải Hà là rất ít. Thực tế là phần lớn tài sản của các doanh nghiệp này được tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng, khấu hao theo sản lượng hay khấu hao theo số dư giảm dần chỉ áp dụng cho một số TSCĐHH đặc thù. Ví dụ như việc tính khấu hao cho dây chuyền lắp ráp xe BMW380i tại VMC trước đây. Theo hợp đồng hợp tác kinh doanh, tập đoàn BMW (Đức) chỉ cho phép VMC sản xuất 800 xe BMW 380i, vì vậy doanh nghiệp phải tiến hành khấu hao theo sản lượng để đảm bảo thu hồi được vốn đầu tư cho dây chuyền này, tránh trường hợp tài sản không còn sử dụng nữa mà giá trị còn lại trên sổ sách vẫn là rất lớn.

Giá trị còn lại: qua khảo sát có thể thấy không có doanh nghiệp nào vi phạm nguyên tắc xác định chỉ tiêu Giá trị còn lại của TSCĐHH trên sổ sách. Theo đó, giá trị này luôn bằng hiệu số giữa Nguyên giá và giá trị hao mòn lũy kế. Chỉ tiêu này được sử dụng trong các báo cáo kế toán của các doanh nghiệp đang hoạt động bình thường nhằm phản ánh giá trị TSCĐHH hiện có. Tuy nhiên, chỉ tiêu này chỉ còn ý nghĩa tham khảo và giá hợp lý của TSCĐ sẽ được sử dụng khi doanh nghiệp tiến hành cổ phần hoá, sát nhập, giải thể, hoặc đem TSCĐHH đi góp vốn liên doanh.... Vấn đề là các doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp đang chuẩn bị cổ phần hoá, gặp rất nhiều khó khăn trong việc xác định giá hợp lý của tài sản do lĩnh vực này còn thiếu những văn bản qui định và hướng dẫn cụ thể của Nhà nước và các bộ chuyên ngành.

2.3.4. Về hệ thống chứng từ kế toán tài sản cố định hữu hình

2.3.4.1. Chứng từ tăng giảm tài sản cố định hữu hình:

Kết quả khảo sát cho thấy, số lượng chứng từ hạch toán tăng giảm TSCĐHH sử dụng trong mỗi doanh nghiệp phụ thuộc vào qui mô của nghiệp vụ và hình thức sở hữu doanh nghiệp. Tại các doanh nghiệp có vốn Nhà nước, công ty cổ phần, doanh nghiệp liên doanh, nhất là với những nghiệp vụ có qui mô lớn, thì bộ chứng từ được sử dụng để hạch toán các nghiệp vụ tăng giảm TSCĐHH gồm có:

- **Tờ trình** (hay giấy đề nghị) về việc mua sắm, trang bị hay thanh lý, nhượng bán TSCĐHH của các bộ phận sử dụng. Đây là căn cứ để lãnh đạo doanh nghiệp xem xét và ra quyết định.

- **Quyết định về việc tăng, giảm TSCĐHH** (quyết định cấp phát, quyết định nghiệm thu, quyết định thanh lý, quyết định điều chuyển...). Do đặc điểm của TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng, việc tăng giảm các đối tượng này trong mỗi doanh nghiệp là không hề đơn giản mà nhất thiết phải được sự chấp thuận của chủ sở hữu và tuân thủ chặt chẽ các qui định về quản

lý tài chính. Thông thường, khi việc đầu tư hay thay thế TSCĐ ở dưới mức giá trị nhất định (mức này được qui định cụ thể trong quy chế tài chính của doanh nghiệp) thì chủ sở hữu uỷ quyền cho người quản lý doanh nghiệp ra quyết định, còn khi việc đầu tư hay thay thế TSCĐ vượt quá mức đó thì phải có sự đồng ý bằng văn bản của chủ sở hữu cho từng trường hợp cụ thể. Chẳng hạn như tại Tập đoàn công nghiệp Than- Khoáng sản Việt Nam có qui định phân cấp quản lý như sau

+ Ở cấp tập đoàn: có quyền cho thuê, thế chấp, cầm cố tài sản thuộc quyền quản lý để phục vụ cho việc phát triển kinh doanh; được chủ động nhượng bán, thanh lý những tài sản kém, mất phẩm chất, lạc hậu kỹ thuật, không còn nhu cầu sử dụng, tài sản hư hỏng không thể phục hồi được, tài sản đã hết thời gian sử dụng nhằm tái đầu tư đổi mới công nghệ theo nguyên tắc bảo toàn và phát triển vốn..... Để nhượng bán những TSCĐ thuộc dây chuyền công nghệ chính, Tập đoàn cần được sự cho phép bằng văn bản của cơ quan quản lý vốn và tài sản Nhà nước tại doanh nghiệp và cơ quan quyết định thành lập tập đoàn; nếu nhượng bán cho tổ chức cá nhân nước ngoài thì cần phải được sự cho phép của Thủ tướng Chính phủ.

+ Ở các đơn vị hạch toán độc lập: chỉ được nhượng bán, thanh lý những TSCĐ thuộc vốn tự bổ sung của đơn vị hoặc thuộc vốn ngân sách nhưng đã khấu hao hết và nguyên giá nhỏ hơn 5 tỷ đồng hoặc thuộc vốn ngân sách chưa khấu hao hết nhưng đã hư hỏng nặng và nguyên giá nhỏ hơn 500 triệu đồng; được cho thuê, cầm cố, thế chấp tài sản thuộc quyền quản lý đơn vị có nguyên giá nhỏ hơn 5 tỷ đồng để phục vụ hoạt động kinh doanh theo tắc bảo toàn và phát triển vốn; đối với các tài sản có nguyên giá lớn hơn 5 tỷ đồng nhưng không thuộc dây chuyền công nghệ chính thì phải được sự chấp thuận của tập đoàn; đối với những tài sản thuộc dây chuyền công nghệ chính thì để cho

thuê, cầm cố, thế chấp, nhượng bán hay thanh lý đều cần được sự đồng ý của cấp có thẩm quyền (kể cả khi đã thu hồi đủ vốn).

+ Ở các đơn vị hạch toán phụ thuộc: có trách nhiệm bảo quản, sử dụng tài sản theo đúng chế độ hiện hành; trường hợp bị mất mát hay hư hỏng tài sản vì nguyên nhân chủ quan thì phải truy cứu trách nhiệm trong đơn vị, nếu vì nguyên nhân khách quan thì báo cáo để Tập đoàn xem xét và giải quyết.

Kèm theo các quyết định được ban hành đúng cấp quản lý là các quyết định về thành lập Hội đồng giao nhận hoặc Hội đồng thanh lý tài sản để xác định giá trị hợp lý của tài sản trong mỗi loại nghiệp vụ. Nếu là các doanh nghiệp có vốn của Nhà nước thì việc mua bán TSCĐ phải tuân thủ qui định tại Luật đầu thầu, còn với các doanh nghiệp khác thì tùy theo qui mô của nghiệp vụ có thể tổ chức đấu thầu hoặc xét báo giá cạnh tranh để lựa chọn đối tác.

- **Biên bản giao nhận TSCĐ** do Hội đồng giao nhận lập tại thời điểm giao nhận tài sản trong hầu hết các nghiệp vụ làm biến động TSCĐ.

- **Biên Bản thanh lý TSCĐ** do Hội đồng thanh lý lập để phản ánh các thông số của tài sản thanh lý, trường hợp nhượng bán cũng sử dụng chứng từ này

Ngoài ra, còn có các chứng từ như: Hợp đồng kinh tế, biên bản thanh lý hợp đồng kinh tế, hoá đơn giá trị gia tăng, hoá đơn vận chuyển, phiếu thu, phiếu chi....

Với các doanh nghiệp có qui mô không lớn mà chủ sở hữu cũng đồng thời là người quản lý trực tiếp thì qui trình để ra quyết định tăng giảm TSCĐ được thực hiện đơn giản hơn, chứng từ sử dụng có thể chỉ gồm hợp đồng kinh tế, các hoá đơn liên quan và biên bản bàn giao, thanh lý tài sản.

2.3.4.2. Chứng từ khấu hao tài sản cố định hữu hình

Chứng từ hạch toán khấu hao TSCĐHH trong các doanh nghiệp phổ biến là **Bảng tính và phân bổ khấu hao** theo bộ phận sử dụng. Tuy nhiên trong trường hợp, một bộ phận lại tham gia sản xuất kinh doanh nhiều loại sản

phẩm, hàng hoá, dịch vụ thì việc phân bổ khấu hao không chỉ dừng ở bộ phận sử dụng mà được chi tiết hơn theo từng đối tượng tính giá thành. Các doanh nghiệp thường sử dụng các tiêu thức như doanh thu, sản lượng, ca máy hoạt động... để phân bổ tiếp khấu hao. Một hình thái biểu hiện khác của chứng từ khấu hao là Bảng tính và phân bổ khấu hao theo nguồn vốn. Kiểu chứng từ này thường được áp dụng ở những doanh nghiệp mà TSCĐHH được hình thành từ nhiều nguồn vốn khác nhau như: ngân sách nhà nước, cấp trên cấp hoặc cho vay, tự doanh nghiệp bổ sung Cá biệt đối với những TSCĐ tính khấu hao theo sản lượng hay số dư giảm dần thì chứng từ sử dụng là bảng tính và phân bổ khấu hao theo sản lượng hay theo số dư giảm dần

Đối với các doanh nghiệp sử dụng phần mềm kế toán máy thì việc lập chứng từ khấu hao là tương đối đơn giản do khi nhập tăng giảm TSCĐHH trên máy, kế toán đã khai báo đầy đủ các thông tin về nguyên giá TSCĐ, thời gian trích khấu hao, tiêu thức phân bổ.... nên phần mềm sẽ tự động tính toán các số liệu yêu cầu

2.3.4.3. Chứng từ sửa chữa lớn tài sản cố định hữu hình

Khi tài sản bị hư hỏng nhiều mà xét thấy việc sửa chữa, thay thế các bộ phận có thể giúp khôi phục năng lực hoạt động, hiệu quả do tài sản hoạt động trở lại cao hơn chi phí đầu tư cho sửa chữa thì các doanh nghiệp tiến hành sửa chữa lớn. Cũng có những trường hợp, mặc dù hiệu quả của việc sửa chữa là không cao nhưng do thiếu vốn để đầu tư vào tài sản khác thay thế nên doanh nghiệp vẫn phải tiến hành sửa chữa lớn chứ không thể thanh lý hay nhượng bán. Do chi phí đầu tư cho sửa chữa lớn TSCĐ là không nhỏ nên qui trình thực hiện ở các doanh nghiệp có vốn Nhà nước, các doanh nghiệp tư nhân có qui mô lớn tương đối chặt chẽ. Việc sửa chữa lớn thường được lên kế hoạch từ đầu năm trên cơ sở kết quả kiểm tra thực trạng TSCĐ cuối năm trước. Trong hồ sơ sửa chữa lớn của TSCĐ gồm những chứng từ cơ bản như: **Biên**

bản kiểm kê, đánh giá tình hình tài sản, Phương án sửa chữa lớn được duyệt, Bản dự toán tổng hợp và chi tiết, Biên bản nghiệm thu kỹ thuật, Biên bản bàn giao tài sản, Hợp đồng kinh tế, Hoá đơn giá trị gia tăng, Quyết toán công trình sửa chữa lớn hoàn thành. Chủ động lên kế hoạch sửa chữa tài sản nên doanh nghiệp cũng chủ động trong việc trích trước chi phí sửa chữa lớn. Kết quả khảo sát cho thấy việc lập kế hoạch sửa chữa lớn TSCĐ ở những doanh nghiệp nhỏ là không phổ biến. Hồ sơ sửa chữa lớn TSCĐ ở những doanh nghiệp này, nếu có, thường đơn giản hơn, chủ yếu tập trung vào các chứng từ liên quan đến việc xác định chi phí sửa chữa và bản quyết toán giá trị sửa chữa, còn các chứng từ khác như như hợp đồng và biên bản thanh lý hợp đồng thuê sửa chữa lớn, biên bản giao nhận tài sản đôi khi cũng bị lược giản, chỉ mang tính hình thức. Vì thế, chi phí sửa chữa thường được tập hợp trước rồi mới phân bổ ở các kỳ sau sửa chữa.

2.3.4.4. Chứng từ kiểm kê tài sản cố định

Về mặt nguyên tắc, các doanh nghiệp phải tiến hành kiểm kê tài sản tối thiểu mỗi năm một lần và thường là vào cuối năm để nắm bắt tình hình thực tế về quản lý và sử dụng tài sản. **Biên bản kiểm kê** chính là cơ sở để doanh nghiệp phát hiện việc thừa, thiếu, lên kế hoạch sửa chữa, thanh lý hay đầu tư mới tài sản. Do ý nghĩa thiết thực của công tác kiểm kê nên đa phần các doanh nghiệp đã làm tốt công tác này. Bên cạnh đó, cũng vẫn có những doanh nghiệp chưa nhận thức hết được vai trò của công tác kiểm kê. Việc kiểm kê ở những doanh nghiệp này mới chỉ tập trung về mặt số lượng, nhằm kiểm tra xem có mất mát tài sản nào không chứ chưa quan tâm tới việc tài sản đó đang ở tình trạng sử dụng như thế nào.

2.3.5. Về kế toán chi tiết tài sản cố định hữu hình

Việc mở thẻ và ghi sổ chi tiết phản ánh biến động của TSCĐHH được thực hiện ở tất cả các doanh nghiệp khảo sát, tuy nhiên mức độ phản

ánh của thông tin lại phục thuộc vào yêu cầu quản lý và phần mềm kế toán sử dụng tại mỗi doanh nghiệp. Trước đây, khi kế toán thủ công còn là hình thức phổ biến, việc phản ánh thông tin về TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng chỉ có thể được thực hiện theo bộ phận sử dụng để phục vụ công tác khấu hao. Nếu doanh nghiệp muốn thống kê tình hình TSCĐHH theo loại hình, theo nguồn hình thành, theo thời gian sử dụng... thì kế toán sẽ phải mất thời gian nhặt số liệu và tổng hợp lại. Việc đặt số hiệu cho TSCĐHH chỉ có tác dụng phân biệt giữa tài sản đó với các tài sản cùng loại. Chính vì thế, để có thông tin chi tiết phục vụ lãnh đạo nghiệp vụ tại các doanh nghiệp có quy mô tài sản cố định hữu hình lớn cả về hiện vật và giá trị, lại phân tán ở nhiều bộ phận sử dụng khác nhau là rất khó khăn. Hiện nay, với sự hỗ trợ của phần mềm máy vi tính, khi một tài sản cố định mới đưa vào sử dụng, kế toán chỉ cần nhập 1 lần các thông số của tài sản như: số hiệu, mã tài sản, nước sản xuất, năm sản xuất, công suất thiết kế, năm đưa vào sử dụng, bộ phận sử dụng, nguyên giá, thời gian và phương pháp tính khấu hao, các dụng cụ và phụ tùng đi kèm... Còn khi giảm TSCĐ thì nhập ngày tháng năm giảm, lý do giảm.... Với các thông tin cơ bản đó, máy tính sẽ tự động chuyển tương ứng vào Thẻ TSCĐ và các sổ chi tiết. Sổ chi tiết có thể mở theo đơn vị sử dụng, loại hình tài sản hoặc bản chất nghiệp vụ (tăng hay giảm).... Ở dạng thô sơ hơn là các doanh nghiệp không sử dụng phần mềm mà chỉ dùng excel thì đã được máy tính hỗ trợ khâu tính toán và thống kê số liệu theo yêu cầu, kế toán có thể căn cứ vào đó để lên sổ chi tiết. Loại sổ chi tiết phổ biến được lập là sổ chi tiết TSCĐ chung toàn doanh nghiệp trong đó có cột thông tin về bộ phận sử dụng, hoặc sổ chi tiết TSCĐ mở riêng cho từng bộ phận sử dụng.

2.3.6. Về kế toán tổng hợp tài sản cố định hữu hình

Để phục vụ cho công tác kế toán TSCĐHH, tất cả các doanh nghiệp đều sử dụng TK 211 và TK 214, điểm khác biệt giữa các doanh nghiệp chỉ là việc các doanh nghiệp vận dụng các tài khoản này theo chế độ kế toán nào.

Với các doanh nghiệp áp dụng quyết định 15/2006/QĐ-BTC thì chế độ đã xây dựng các TK 211 và TK 214 chi tiết tới cấp 2 để phản ánh TSCĐHH theo nguyên giá và giá trị hao mòn lũy kế, cụ thể: TK 2111 “nhà cửa, vật kiến trúc”, TK 2112 “Máy móc thiết bị”, TK 2113 “Phương tiện vận tải truyền dẫn”, TK 2114 “Thiết bị dụng cụ quản lý”, TK 2115 “Cây lâu năm, súc vật làm việc cho sản phẩm”, TK 2118 “TSCĐHH khác”, 2141 “Hao mòn TSCĐHH”. Doanh nghiệp sẽ tùy theo yêu cầu quản lý mà căn cứ vào các loại TSCĐHH thực tế tại đơn vị mình, vào mục đích sử dụng, vào phương thức quản lý tài sản, vào trình độ của lao động kế toán... để mở chi tiết tiếp. Chẳng hạn, với mục đích muốn tách bạch số TSCĐHH hiện có tại công ty theo các nguồn hình thành, có công ty đã sử dụng tiêu thức này để mở tài khoản cấp 3 (TK 211111 - Nhà cửa vật kiến trúc do Ngân sách cấp; TK 211121 - Nhà cửa vật kiến trúc do tập đoàn tự bổ sung; TK 211123 - Nhà cửa vật kiến trúc đơn vị tự bổ sung)....

Với các doanh nghiệp áp dụng quyết định 48/2006/QĐ-BTC, do đặc thù thiết kế tài khoản là trên cơ sở giản lược hệ thống tài khoản của QĐ 15 nên bản thân tài khoản sử dụng để phản ánh TSCĐHH theo nguyên giá đã là TK cấp 2: TK 2111. Tuy nhiên do đối tượng áp dụng quyết định này chỉ là những doanh nghiệp thực sự vừa và nhỏ nên yêu cầu về mở các tài khoản cấp 3, cấp 4 không phải là quá cấp thiết. Phần lớn các doanh nghiệp chỉ mở thêm đến tài khoản cấp 3.

Về cơ bản, các qui định hạch toán trên TK 211 và TK 214 đều được doanh nghiệp nghiêm túc tuân thủ. Tuy nhiên, như đã trình bày ở trên, ở một

số doanh nghiệp vẫn còn tình trạng không phân định rạch ròi giữa TSCĐHH và bất động sản đầu tư. Chẳng hạn như trường hợp doanh nghiệp có nhà văn phòng vừa sử dụng vừa cho thuê, mặc dù phần sử dụng là không đáng kể nhưng doanh nghiệp vẫn theo dõi đó là TSCĐHH và phản ánh toàn bộ nguyên giá vào TK 211 thay vì sử dụng TK 217 - Bất động sản đầu tư.

Ngoài ra, liên quan đến kế toán TSCĐHH còn có một tài khoản kế toán nữa mà chế độ kế toán hiện hành không còn sử dụng nhưng không phải doanh nghiệp nào cũng tuân thủ, đó là TK 009 Nguồn vốn khấu hao

2.3.7. Về hệ thống sổ sử dụng trong kế toán tài sản cố định hữu hình

Nhật ký - sổ cái, Nhật ký chung và Chứng từ ghi sổ là các hình thức tổ chức sổ mà bất kể doanh nghiệp thuộc qui mô nào cũng có thể lựa chọn để vận dụng, riêng Nhật ký chứng từ thì chỉ doanh nghiệp nào áp dụng Quyết định 15 mới được sử dụng. Mặc dù chế độ kế toán có đề cập tới kế toán máy nhưng về thực chất đó chỉ là việc sử dụng phần mềm xây dựng theo 1 trong 4 hình thức tổ chức sổ nêu trên và thực tế cho thấy hầu hết các doanh nghiệp hiện nay, kể cả các doanh nghiệp qui mô siêu nhỏ, cũng đã ít hoặc nhiều sử dụng máy tính để hỗ trợ công tác kế toán. Do đó, trong phạm vi luận án, tác giả chỉ xem xét bản chất việc áp dụng 1 trong 4 hình thức tổ chức sổ tại các doanh nghiệp. Mỗi hình thức tổ chức sổ nêu trên đều có những đặc thù riêng, ưu điểm của hình thức này có thể là tồn tại của hình thức khác và ngược lại. Vấn đề là doanh nghiệp phải biết căn cứ vào tình hình thực tế của mình để có quyết định sáng suốt, phát huy hết những ưu điểm của hình thức đã chọn.

Về mặt lý thuyết, Nhật ký sổ cái là hình thức sổ phù hợp với doanh nghiệp có qui mô nhỏ, ít nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Tại các doanh nghiệp áp dụng hình thức này, kế toán dựa vào các chứng từ gốc ban đầu phản ánh các nghiệp vụ tăng, giảm và khấu hao TSCĐHH để lập thẻ và vào sổ kế toán chi tiết TSCĐ. Cũng trên cơ sở các chứng từ đó, kế toán tiến hành định khoản và

ghi vào Nhật ký - sổ cái, mỗi chứng từ được ghi một dòng vào cả 2 phần là Nhật ký và sổ cái TK 211, 214 hoặc các tài khoản liên quan khác. Cuối tháng, từ sổ chi tiết TSCĐ, kế toán lập bảng tổng hợp chi tiết tăng giảm TSCĐ để đối chiếu với số phát sinh Nợ - Có, số dư cuối kỳ của TK 211, 214 trên Nhật ký sổ cái, sự chính xác của các số liệu này là cơ sở để lập báo cáo kế toán.

Tuy nhiên, kết quả khảo sát cho thấy rất ít doanh nghiệp lựa chọn hình thức tổ chức sổ này mặc dù số lượng doanh nghiệp qui mô nhỏ ở Việt nam chiếm đa số. Nguyên nhân là vì: khi các doanh nghiệp cố gắng sử dụng máy vi tính để hạn chế việc ghi chép trùng lặp thì lại gặp vấn đề là mẫu sổ quá công kềnh, khó khăn trong việc in ra lưu giữ dưới dạng văn bản. Trong khi đó, nếu có sự hỗ trợ của máy vi tính thì các hình thức tổ chức sổ khác cho phép sử dụng thông tin dễ dàng hơn, chẳng hạn như hình thức Nhật ký chung. Theo hình thức tổ chức sổ này, yếu tố thời gian và đối tượng phản ánh được tách riêng trên 2 hệ thống sổ là Nhật ký và Sổ Cái nên các mẫu sổ được thiết kế đơn giản, thuận lợi cho việc ghi chép cũng như lấy số liệu lập báo cáo, nếu có sai sót xảy ra cũng dễ dàng kiểm tra và đối chiếu. Hình thức này đặc biệt phát huy ưu điểm ở những doanh nghiệp sử dụng nhiều tài khoản và ứng dụng máy vi tính. Chính vì vậy, nếu như việc lựa chọn Nhật ký sổ cái chỉ gặp ở những doanh nghiệp tư nhân nhỏ, sử dụng kế toán thủ công hoặc ở những doanh nghiệp mà do yếu tố lịch sử để lại đã áp dụng phương pháp này thì Nhật ký chung đang ngày càng được nhiều doanh nghiệp lựa chọn.

Khi hạch toán TSCĐ, kế toán căn cứ vào bộ chứng từ gốc về tăng giảm và tính khấu hao TSCĐ để ghi vào Nhật ký chung, sau đó lấy số liệu từ Nhật ký chung để ghi vào sổ cái TK 211, 214. Đồng thời từ chứng từ gốc, kế toán tiến hành lập thẻ TSCĐ, ghi sổ chi tiết TSCĐ. Độ chính xác của quá trình ghi sổ được kiểm tra bằng cách đối chiếu số liệu giữa bảng tổng hợp chi tiết tăng giảm TSCĐ và sổ cái TK 211, 214. Báo cáo kế toán về TSCĐ được lập dựa

vào phần thông tin về TK 211, 214 trên bảng cân đối tài khoản và bảng tổng hợp chi tiết tăng giảm TSCĐ.

Chứng từ ghi sổ cũng là một hình thức tổ chức sổ phổ biến trong các doanh nghiệp hiện nay. Các ưu điểm của hình thức này như dễ làm, dễ kiểm tra, dàn đều công việc kế toán trong kỳ càng có điều kiện phát huy khi có sự hỗ trợ của máy vi tính. Tuy nhiên, khi ứng dụng máy vi tính, nhiều doanh nghiệp đã bỏ qua việc lập Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ hoặc có lập cũng chỉ mang tính hình thức do các chứng từ ghi sổ chỉ thực hiện 1 lần vào ngày cuối tháng. Cách làm này chỉ chấp nhận được ở những doanh nghiệp mà số lượng nghiệp vụ phát sinh không nhiều. Trong điều kiện ngược lại thì cách làm này sẽ làm giảm khả năng đối chiếu của thông tin kế toán. Nhìn chung, việc hạch toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp áp dụng hình thức này được thực hiện như sau: định kỳ, căn cứ vào các chứng từ gốc về TSCĐHH đã được kiểm tra, kế toán phụ trách phần hành TSCĐ lập chứng từ ghi sổ. Các chứng từ ghi sổ này được sử dụng để ghi sổ cái TK 211, 214, còn việc vào sổ đăng ký chứng từ ghi sổ thì có doanh nghiệp thực hiện, có doanh nghiệp không. Cuối kỳ, bảng cân đối tài khoản được lập phản ánh số phát sinh Nợ, số phát sinh Có và số dư cuối kỳ của tất cả các tài khoản trong đó có TK 211 và 214. Một bảng tổng hợp chi tiết tăng giảm TSCĐ được lập từ các sổ (thẻ) chi tiết TSCĐ để đối chiếu với bảng cân đối tài khoản trước khi lên các báo cáo kế toán.

Về Nhật ký chứng từ, đây là hình thức kén chọn đối tượng vận dụng vì hình thức này không phù hợp với doanh nghiệp có qui mô nhỏ, ít nghiệp vụ kinh tế phát sinh, trình độ nhân viên kế toán không cao (đó là lý do vì sao Quyết định 48 không đề cập tới hình thức này), Trước kia, Nhật ký chứng từ được các doanh nghiệp Nhà nước, đặc biệt là doanh nghiệp qui mô lớn ưa chuộng do tránh được việc ghi chép trùng lặp, nâng cao năng suất lao động của nhân viên kế toán, rút ngắn thời gian thực hiện qui trình hạch toán và lên

báo cáo. Tuy nhiên, trong điều kiện hiện nay, khi mà lao động kế toán đã được hiện đại hoá thì sự phức tạp của hệ thống sổ này trở nên không cần thiết. Chẳng hạn như để hạch toán TSCĐ, ngoài hệ thống sổ chi tiết tương tự như các hình thức khác thì các doanh nghiệp áp dụng nhật ký chứng từ còn phải sử dụng một hệ thống bảng kê và nhật ký chứng từ phản ánh thông tin liên quan đến TSCĐHH (biểu 2.6), rồi mới từ đó lên sổ cái TK 211, 214. Vì thế, rất ít các doanh nghiệp thành lập mới, dù qui mô lớn, lại lựa chọn hình thức này, đối tượng áp dụng chủ yếu là các doanh nghiệp Nhà nước, bao gồm cả những doanh nghiệp đã cổ phần hoá.

**Biểu 2.6: Các sổ liên quan đến kế toán TSCĐHH
theo hình thức Nhật ký chứng từ**

Tên sổ		Nội dung
	BK 4	tập hợp CFSX theo phân xưởng trong đó có chi phí khấu hao
	BK 5	tập hợp CFBH, CFQL, CFXDCB trong đó có chi phí khấu hao
	BK 6	tập hợp chi phí trả trước và phải trả trong đó có chi phí về sửa chữa lớn TSCĐ
NKCT 1		Ghi Có TK TM liên quan tới chi phí mua, giao nhận TSCĐ
NKCT 2		Ghi Có TK TGNH liên quan tới chi phí mua, giao nhận TSCĐ
NKCT 5		Ghi Có TK PTNB liên quan tới mua TSCĐ theo phương thức mua chịu hoặc ứng trước
NKCT 4		Ghi Có TK tiền vay liên quan tới nợ vay để đầu tư TSCĐ
NKCT 7		Ghi Có TK XDCBDD liên quan tới TSCĐ tăng do XDCB hoàn thành
NKCT 8		Ghi Có TK TN nhập khác liên quan tới TSCĐ tăng do được biếu tặng hoặc thu nhập từ thanh lý TSCĐ Ghi Có TK doanh thu nội bộ liên quan tới TSCĐ tăng do tự sản xuất
NKCT10		Ghi Có các TK liên quan khi tăng TSCĐ do nhận góp vốn, nhận lại vốn góp bằng TSCĐ
NKCT 9		Ghi Có TK TSCĐHH liên quan tới giảm TSCĐ

2.3.8. Về hệ thống báo cáo kế toán tài sản cố định hữu hình

Do yêu cầu của chế độ kế toán mới, thuyết minh báo cáo tài chính đã trở thành 1 trong 4 báo cáo tài chính bắt buộc, chứ không mang tính hướng dẫn như trước. Nội dung liên quan đến TSCĐHH được yêu cầu giải trình khá chi tiết trên Thuyết minh báo cáo tài chính. Rõ ràng nguồn số liệu để hoàn chỉnh báo cáo này chính là các sổ chi tiết TSCĐHH, do vậy mức độ hoàn thiện thông tin phục thuộc vào công tác kế toán chi tiết TSCĐHH tại doanh nghiệp. Khảo sát báo cáo tài chính các doanh nghiệp cho thấy các thông tin này chỉ được hoàn chỉnh trên báo cáo của các doanh nghiệp lớn, đặc biệt là các doanh nghiệp cổ phần đã niêm yết trên thị trường chứng khoán; còn ở các doanh nghiệp qui mô nhỏ thì thông tin chỉ dừng lại ở mức số liệu tổng hợp.

2.3.9. Về việc áp dụng kế toán quản trị trong công tác kế toán TSCĐHH

Kết quả khảo sát cho thấy, ở hầu hết các doanh nghiệp, việc áp dụng kế toán quản trị trong công tác kế toán nói chung, chứ không riêng gì đối với phần hành kế toán TSCĐHH, còn rất hạn chế. Mặc dù các doanh nghiệp đã bắt đầu nhận thức được tầm quan trọng và tính thiết thực của kế toán quản trị nhưng không phải doanh nghiệp nào cũng đủ khả năng tài chính và nhân lực để tổ chức xây dựng hệ thống kế toán quản trị đồng bộ. Đối với đa phần các doanh nghiệp, công tác kế toán quản trị mới chỉ thực hiện ở một số khía cạnh được đánh giá là quan trọng với doanh nghiệp như lập dự toán về chi phí sản xuất sản phẩm, dự toán về tiêu thụ Nhân sự thực hiện cũng không chuyên về kế toán quản trị mà chủ yếu là nhân sự thực hiện kế toán tài chính dựa trên kết quả công việc của mình để lập báo cáo ở mức độ chi tiết hơn.

2.3.10. Về ứng dụng công nghệ tin học trong công tác kế toán

Theo kết quả khảo sát, việc ứng dụng công nghệ tin học trong công tác kế toán tại các doanh nghiệp phổ biến ở 2 hình thức:

- Doanh nghiệp sử dụng các phần mềm soạn thảo văn bản (Word) hay tính toán điện tử (Excel) để lập các bảng biểu, nhập số liệu tính toán và in ra. Theo hình thức này, các ứng dụng công nghệ thông tin chỉ có tác dụng hỗ trợ việc tính toán, còn khâu xử lý dữ liệu hoàn toàn do kế toán làm thủ công.

- Doanh nghiệp sử dụng các phần mềm kế toán chuyên nghiệp do các chuyên gia tin học lập trình. Theo hình thức này, các công việc của kế toán được thực hiện một cách tự động, liên hoàn, nhất quán giữa các phần hành kế toán trên một cơ sở dữ liệu chung, kế toán chỉ làm thủ công khâu nhập dữ liệu.

2.4. ĐÁNH GIÁ CHUNG VỀ THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TÀI SẢN CÓ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY

2.4.1. Những kết quả đạt được

Từ thực trạng đã trình bày ở trên, có thể thấy công tác kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp hiện nay đã đạt được một số kết quả sau:

- **Về công tác quản lý TSCĐHH:** việc quản lý TSCĐHH trong các doanh nghiệp được thực hiện tốt cả về giá trị và hiện vật. Về hiện vật, hầu hết các doanh nghiệp đều tiến hành đánh số hiệu và lập hồ sơ riêng cho từng TSCĐHH, tối thiểu mỗi năm một lần doanh nghiệp tiến hành kiểm kê để phát hiện thừa thiếu. Về giá trị, các doanh nghiệp đều sử dụng 3 chỉ tiêu nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại để đánh giá tài sản.

Các doanh nghiệp đều có chung nhận định rằng: việc chế độ đưa ra 3 phương pháp khấu hao để doanh nghiệp lựa chọn đã tạo ra sự linh hoạt cho các doanh nghiệp, giúp các doanh nghiệp dễ dàng tìm được phương pháp khấu hao phù hợp nhất thay vì phải khiên cưỡng áp dụng 1 phương pháp khấu hao như trước kia.

- **Về chứng từ sử dụng:** dù các chứng từ về TSCĐHH mà chế độ ban hành không phải là chứng từ bắt buộc nhưng do được thiết kế xuất phát từ nhu cầu thực tế nên đa phần các doanh nghiệp đã lựa chọn các chứng từ này

để vận dụng. Có thể nói, điều này vô hình chung đã tạo bộ chứng từ thống nhất, có giá trị pháp lý cao về TSCĐHH trong các doanh nghiệp. Bộ chứng từ đó không chỉ giúp doanh nghiệp phản ánh đầy đủ các thông tin cần thiết về nghiệp vụ liên quan đến TSCĐHH, dễ dàng cho việc ghi sổ mà còn hỗ trợ doanh nghiệp và Nhà nước trong công tác kiểm tra, kiểm toán.

- **Về tài khoản sử dụng:** về cơ bản, các nguyên tắc hạch toán trên TK 211, 214 và một số tài khoản liên quan đến TSCĐHH đều được các doanh nghiệp tuân thủ. Tuy theo thực tế TSCĐHH cũng như yêu cầu quản lý của mình mà các doanh nghiệp đã chủ động trong việc xây dựng thêm hệ thống tài khoản chi tiết đến cấp 3, cấp 4...

- **Về hệ thống sổ:** ngoài thẻ TSCĐ và sổ chi tiết TSCĐ mở chung cho toàn doanh nghiệp hoặc từng bộ phận sử dụng, các doanh nghiệp đã bắt đầu chủ động hơn trong việc mở thêm các loại sổ chi tiết khác để tăng cường công tác quản lý và sử dụng TSCĐ tại doanh nghiệp. Hệ thống sổ tổng hợp cũng được sử dụng phù hợp với hình thức tổ chức sổ mà doanh nghiệp lựa chọn. Sự kết hợp giữa kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp TSCĐ được các doanh nghiệp thực hiện khá chặt chẽ, tạo điều kiện cho việc kiểm tra, đối chiếu và cung cấp thông tin về TSCĐ trong doanh nghiệp.

- **Về báo cáo kế toán:** yêu cầu trình bày các thông tin về TSCĐHH trên báo cáo tài chính đã được các doanh nghiệp nghiêm túc thực hiện. Lượng thông tin này đủ cho việc phân tích tình hình biến động của TSCĐHH nên có thể hỗ trợ đắc lực cho việc ra quyết định của những người sử dụng thông tin trong và ngoài doanh nghiệp.

2.4.2. Một số tồn tại và nguyên nhân

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, kế toán TSCĐ nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng trong các doanh nghiệp vẫn nhiều điểm tồn tại,

bất cập cần phải tiếp tục hoàn thiện. Có những bất cập, tồn tại phát sinh từ phía chủ quan của doanh nghiệp nhưng cũng có những bất cập, tồn tại phát sinh từ phía khách quan các cơ quan chủ quản Nhà nước, do đó cần có sự nhìn nhận đúng đắn để có giải pháp hoàn thiện thích hợp.

- Những tồn tại khách quan:

+ **Chế độ quản lý TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng chưa thống nhất**, dễ nảy sinh bất cập. Hiện nay đang tồn tại 2 qui định về chế độ quản lý TSCĐ, đó là việc quản lý TSCĐ vốn Nhà nước theo Thông tư số 33/2005/TT-BTC và việc quản lý TSCĐ tại các doanh nghiệp nói chung theo Quyết định 206/2003/QĐ-BTC. Áp dụng 2 qui định này sẽ nảy sinh vấn đề là: với TSCĐ của các doanh nghiệp khác, không phải doanh nghiệp Nhà nước chỉ có thể được trích khấu hao và tính vào chi phí trong kỳ khi tài sản đó tham gia trực tiếp vào sản xuất kinh doanh (điều 9 mục 3 QĐ 206) ; trong khi đó thì tất cả TSCĐ vốn nhà nước đều phải trích khấu hao, nếu là TSCĐ dùng cho sản xuất kinh doanh thì tính vào chi phí kinh doanh, nếu là TSCĐ chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý tính vào chi phí khác (mục 1, phần B, chương II, thông tư 33). Hay như việc áp dụng phương pháp khấu hao nhanh: các doanh nghiệp ngoài Nhà nước bị khống chế tỷ lệ khấu hao nhanh không quá 2 lần so với tỷ lệ khấu hao bình thường theo phương pháp đường thẳng, trong khi đó TSCĐ vốn nhà nước không bị sự khống chế về mức khấu hao tối đa.

+ **Các khái niệm, thuật ngữ, tiêu chí phân loại mà chế độ kế toán sử dụng đôi khi còn mơ hồ chưa cụ thể**, khiến doanh nghiệp khó khăn trong cách hiểu và vận dụng. Chẳng hạn chế độ kế toán khẳng định sử dụng tiêu thức phân loại TSCĐ là theo hình thái biểu hiện nên thành TSCĐHH và TSCĐVH, nhưng sự tồn tại của TSCĐ thuê tài chính cho thấy tiêu thức sở hữu cũng đang được sử dụng, hay sự tồn tại của Bất động sản đầu tư cho thấy tiêu thức mục đích sử dụng cũng đang được vận dụng.

+ **Các qui định về việc đánh giá lại tài sản chưa hoàn thiện.** Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 29 (VAS 29) về “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót” khẳng định: “việc đánh giá lại TSCĐ theo qui định của Nhà nước được đề cập trong chuẩn mực kế toán số 03 “TSCĐHH” và chuẩn mực kế toán số 04 “TSCĐVH” là một thay đổi trong chính sách kế toán nhưng được xử lý như một nghiệp vụ đánh giá lại TSCĐ theo chuẩn mực số 03 hoặc 04, chứ không theo qui định của chuẩn mực này” – VAS 29.09. Tuy nhiên, VAS 03 chỉ yêu cầu các doanh nghiệp định kỳ phải xem xét lại thời gian hữu ích và phương pháp khấu hao chứ chưa có qui định nào về việc đánh giá lại và xử lý các phát sinh trong quá trình đánh giá lại TSCĐHH sau ghi nhận ban đầu. Trong khi đó, đánh giá lại tài sản là nhu cầu đặc biệt cấp thiết, bởi Việt nam đang đẩy mạnh quá trình cổ phần hoá doanh nghiệp, đồng thời trong điều kiện hội nhập thì các hoạt động sát nhập, giải thể, hay đầu tư góp vốn của doanh nghiệp cũng đang ngày càng trở nên phổ biến.

+ **Công tác kế toán quản trị nói chung và quản trị TSCĐHH nói riêng trong các doanh nghiệp còn mang tính tự phát.** Mặc dù chế độ đã có văn bản về việc đẩy mạnh **kế toán quản trị** trong doanh nghiệp (thông tư số 53 ngày 12/06/2006 do Bộ tài chính ban hành hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp) nhưng tính phổ biến của văn bản này không cao, nội dung văn bản lại mang tính định hướng chung trong khi các doanh nghiệp Việt Nam vốn chỉ quen với việc được hướng dẫn tỉ mỉ về cách thức thực hiện công tác kế toán. Vì thế kế toán quản trị TSCĐ trong các doanh nghiệp mang tính tự phát chứ chưa thực sự được vận dụng một cách hiệu quả.

- Những tồn tại chủ quan

+ **Về phân công lao động kế toán:** ở một số doanh nghiệp vẫn còn tình trạng kế toán TSCĐHH chỉ đơn giản là quản lý đối tượng về mặt sổ sách, còn thực trạng tài sản giao phó hoàn toàn cho bộ phận sử dụng.

+ Về công tác đánh giá TSCĐHH:

Về vận dụng phương pháp tính khấu hao: dù thừa nhận rằng việc cơ quan chủ quản Nhà nước đưa ra 3 phương pháp khấu hao để doanh nghiệp lựa chọn đã tạo ra sự linh hoạt cho các doanh nghiệp nhưng hầu hết các doanh nghiệp đều chỉ sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng, các phương pháp khác nếu được lựa chọn cũng chỉ để áp dụng cho một số nhỏ tài sản đặc thù. Vẫn biết ưu điểm của phương pháp khấu hao đường thẳng là đơn giản, dễ tính, song phương pháp này không phản ánh đúng chi phí khấu hao bỏ ra trong quá trình sử dụng tài sản, sẽ có sự chênh lệch khá lớn giữa chi phí khấu hao và lợi ích thu được từ việc sử dụng tài sản đó. Đó là vì những năm đầu tài sản còn mới, giá trị sử dụng lớn nên lợi ích tạo ra trong quá trình sản xuất kinh doanh do đó cũng lớn, nhưng những năm về sau, tài sản này bị hao mòn dẫn đến sự giảm giá trị sử dụng làm cho lợi ích tạo ra trong quá trình sản xuất kinh doanh cũng giảm theo. Khi áp dụng phương pháp khấu hao này cho những tài sản có tốc độ hao mòn vô hình lớn, dễ bị lỗi thời, lạc hậu thì còn làm chậm công tác thu hồi vốn dẫn đến đầu tư đổi mới TSCĐ không kịp thời, làm giảm khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp.

Về công tác đánh giá lại TSCĐHH: kết quả khảo sát cho thấy, hầu hết các doanh nghiệp cảm thấy lúng túng trong việc tiến hành đánh giá lại TSCĐHH. Đa phần các doanh nghiệp cho rằng chỉ tiến hành khi có yêu cầu của Bộ chủ quản hoặc khi có qui định của Nhà nước. Một số doanh nghiệp trả lời rằng có tiến hành đánh giá lại hàng năm nhưng lại không đưa ra được căn cứ sử dụng cũng như qui trình đánh giá lại TSCĐHH. Lý do chủ yếu mà các doanh nghiệp đưa ra để giải thích tình trạng này là do Nhà nước chưa có những qui định cụ thể thống nhất về vấn đề đánh giá lại. Đây có thể là một trong những nguyên nhân dẫn đến sự thất thoát lớn về tài sản của các doanh nghiệp Nhà nước khi tiến hành cổ phần hoá mà báo chí đã nhiều lần đề cập tới.

+ **Về chứng từ sử dụng:** mặc dù lựa chọn vận dụng hệ thống chứng từ do chế độ kế toán đã ban hành nhưng ở một số doanh nghiệp vẫn còn tình trạng khai báo đại khái, lấy lệ một số nội dung tự doanh nghiệp cho là quan trọng dẫn đến không phản ánh hết nội dung cơ bản của nghiệp vụ làm giảm căn cứ pháp lý của chứng từ. Trong số các chứng từ TSCĐHH được sử dụng tại các doanh nghiệp, bộ chứng từ liên quan đến hình thành TSCĐHH do xây dựng cơ bản hoàn thành thường được hoàn chỉnh chậm, gây khó khăn trong việc xác định nguyên giá và tính khấu hao. Đó là vì các doanh nghiệp mới chú trọng tiến độ bàn giao về mặt số lượng, còn về mặt giá trị do nhiều vướng mắc trong quá trình quyết toán nên phải mất thời gian khá lâu để hoàn thành. Ngoài ra, nhiều doanh nghiệp chưa coi trọng việc in và bảo quản chứng từ dạng văn bản do quá tin tưởng vào phần mềm máy tính, nhưng thực tế cho thấy hiện tượng mất chứng từ, sổ sách do máy tính bị virus tấn công cũng không phải là không có.

+ **Về tài khoản sử dụng:** tuy không phải là phổ biến nhưng ở một số doanh nghiệp vẫn còn tình trạng không tiến hành phân loại lại TSCĐ kịp thời khi có sự thay đổi mục đích sử dụng tài sản vì thế trên tài khoản TSCĐHH ở doanh nghiệp đó vẫn lẫn thông tin về Bất động sản đầu tư.

+ **Về hệ thống sổ kế toán:** bên cạnh việc một số doanh nghiệp ý thức được vai trò của hệ thống sổ chi tiết nên chủ động trong việc mở và sử dụng hệ thống này thì vẫn còn hiện tượng doanh nghiệp chỉ mở và lưu giữ sổ chi tiết TSCĐHH ở phòng kế toán, chứ không mở tại các bộ phận sử dụng, mặc dù giữa 2 bộ phận này có sự xa cách về mặt địa lý, gây khó khăn trong công tác quản lý, theo dõi TSCĐHH.

+ **Về hệ thống báo cáo:** hầu hết các doanh nghiệp chưa xây dựng được hệ thống báo cáo quản trị về TSCĐHH hoặc nếu có lập cũng chỉ mang tính hình thức chứ chưa thực sự cung cấp thông tin cần thiết cho nhà quản lý.

KẾT LUẬN CHƯƠNG II

Với mục đích chỉ ra những ưu điểm và những tồn tại cần khắc phục để hoàn thiện công tác kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp Việt Nam, chương II của luận án với tên gọi “Thực trạng kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay” đã tập trung vào hai nội dung cơ bản.

Thứ nhất, tác giả đã hệ thống hoá chế độ kế toán nói chung và chế độ kế toán TSCĐHH nói riêng trong các doanh nghiệp qua các thời kỳ.

Thứ hai, thông qua quá trình khảo sát, tác giả đã đi sâu tìm hiểu thực tế các nội dung của công tác kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp.

Đây chính là những căn cứ quan trọng cả về mặt lý luận và thực tiễn mà tác giả sử dụng để đánh giá công tác kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp, từ đó đề xuất phương hướng và giải pháp hoàn thiện công tác kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế.

CHƯƠNG 3: HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

3.1. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

3.1.1. Thời cơ và thách thức đối với doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế

Gia nhập WTO là kinh tế Việt Nam đã hội nhập sâu hơn, toàn diện hơn vào nền kinh tế thế giới. Điều này mang tới cho doanh nghiệp Việt Nam những thời cơ mới rất quan trọng. Đó là cơ hội được mở rộng thị trường hoạt động. Lúc này, không chỉ kinh tế trong nước phát triển, sức mua nội địa tăng lên mà doanh nghiệp Việt Nam còn có cơ hội tiếp cận thị trường rộng lớn với hơn 150 thành viên chiếm 85% thương mại hàng hoá và 90% thương mại dịch vụ toàn cầu. Trên thị trường rộng lớn ấy, những rào cản về hạn ngạch, giấy phép, thuế quan... sẽ dần dần bị gỡ bỏ, hàng hoá Việt nam có điều kiện thâm nhập thị trường toàn cầu, bình đẳng với hàng hoá các nước khác. Đó là cơ hội để doanh nghiệp Việt Nam có thêm nhiều cơ hội tiếp cận một cách bình đẳng với các nguồn tín dụng, công nghệ và nhân lực từ bên ngoài, vốn là những yếu kém mà doanh nghiệp Việt Nam từ trước tới giờ chưa giải quyết được. Đó là cơ hội cải thiện môi trường kinh doanh. Hội nhập sẽ thúc đẩy các cơ quan Nhà nước tích cực đổi mới thể chế, chính sách, sắp xếp lại tổ chức quản lý và làm trong sạch đội ngũ công chức, cải cách thủ tục hành chính, chống quan liêu, tham nhũng.... thuận lợi hơn cho yêu cầu nâng cao hiệu quả, sức cạnh tranh của doanh nghiệp. Đó cũng là thời cơ để doanh nghiệp Việt Nam

tiếp thu kinh nghiệm nước ngoài để tổ chức lại sản xuất, sắp xếp lại doanh nghiệp một cách khẩn trương cho phù hợp với yêu cầu nâng cao sức cạnh tranh của sản phẩm, hàng hoá và dịch vụ của doanh nghiệp. Và nhờ có gia nhập WTO, các doanh nghiệp Việt Nam sẽ được đối xử công bằng hơn, được bảo vệ trước những tranh chấp thương mại theo các điều lệ của WTO chứ không phải là theo luật của các nước sở tại như trước kia.

Tuy mang lại rất nhiều thời cơ nhưng việc gia nhập WTO cũng mang tới cho doanh nghiệp Việt Nam không ít thách thức mới. Trước hết, đó là yêu cầu của thị trường khắt khe hơn. Trên thị trường toàn cầu, người tiêu dùng có thêm nhiều cơ hội để lựa chọn hàng hoá mà họ cần. Bên cạnh những yêu cầu về hình dáng, mẫu mã, giá cả như trước đây, giờ người tiêu dùng quan tâm hơn và đòi hỏi cao hơn về chất lượng sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, các yếu tố như vệ sinh an toàn thực phẩm hay bảo vệ môi trường cũng được chú trọng. Gia nhập WTO, các doanh nghiệp Việt Nam cũng phải đối mặt với cuộc cạnh tranh gay gắt, khốc liệt hơn. Đó là cuộc cạnh tranh toàn cầu, doanh nghiệp Việt Nam cố gắng thâm nhập thị trường các nước thuộc WTO thì ngược lại các doanh nghiệp trong WTO cũng tìm mọi cách để thâm nhập ngày càng sâu vào thị trường Việt Nam, có thể thấy trước nhiều lĩnh vực sẽ bị cạnh tranh gay gắt như tài chính, ngân hàng, viễn thông... Thị trường lao động cũng rất sôi động với tình trạng dịch chuyển lao động giữa các nước thành viên WTO. Nhân lực cao cấp sẽ tìm đến nơi có điều kiện phù hợp nhất đối với họ nên cuộc cạnh tranh về nhân lực cao cấp diễn ra rất gay gắt. Vì thế doanh nghiệp Việt Nam sẽ rất khó tìm và càng khó hơn trong việc giữ được nhân lực lao động kỹ thuật và nhân lực cấp cao cho mình. Gia nhập WTO đồng nghĩa với việc nhiều ưu đãi hiện hành trái với các cam kết trong WTO để bảo hộ doanh nghiệp trong nước và nhất là đối với doanh nghiệp nhà nước sẽ bị bãi bỏ. Doanh nghiệp vừa và nhỏ sẽ gặp rất nhiều khó khăn. Các khó khăn này càng

trở nên khó giải quyết hơn khi mà doanh nghiệp Việt Nam tham gia sân chơi WTO nhưng lại chưa thành thạo luật chơi chung, bản thân hệ thống thể chế, chính sách của Việt Nam chưa hoàn chỉnh, kinh nghiệm của hệ thống tư pháp trong việc giải quyết các tranh chấp kinh tế có yếu tố nước ngoài còn thiếu và lúng túng...

Trước kia, do môi trường kinh doanh thiếu tính cạnh tranh, các doanh nghiệp Việt Nam dù yếu kém về nhiều mặt vẫn có thể tồn tại, vẫn có thể dựa vào sự bao cấp, ưu ái của Nhà nước. Giờ đây, khi đã bước vào hội nhập, phải cạnh tranh bình đẳng, không còn ưu ái, bao cấp, doanh nghiệp buộc phải đứng trước tình thế “tồn tại hay không tồn tại”. Nếu doanh nghiệp biết nắm bắt cơ hội liên doanh, liên kết, tiếp thu công nghệ mới, thu hút vốn đầu tư, đổi mới quản lý... thì thách thức của cạnh tranh lại chuyển thành thời cơ để doanh nghiệp không chỉ “tồn tại” mà còn “lột xác” chuyển mình sang giai đoạn phát triển mới. Đương nhiên, cũng sẽ có những doanh nghiệp không trụ được trước cuộc cạnh tranh gay gắt và cam go buộc phải bị đào thải khỏi tiến trình hội nhập phát triển chung. Rõ ràng, thời cơ và thách thức luôn đan xen nhau và có thể chuyển hoá thành nhau, thời cơ thành thách thức và ngược lại thách thức thành thời cơ; thách thức của ngành này, doanh nghiệp này có thể là thời cơ của ngành khác, doanh nghiệp khác. Thách thức được khắc phục tốt và kịp thời thì tạo ra thời cơ mới; còn thời cơ nếu không được tận dụng tốt và kịp thời thì có thể lại tạo thách thức mới. Điều quan trọng là mỗi doanh nghiệp phải luôn tự hoàn thiện mình trên mọi khía cạnh để có thể nhận thức và ứng phó kịp thời với thời cơ cũng như thách thức mà quá trình hội nhập đem lại.

3.1.2. Nhu cầu tất yếu phải hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp Việt Nam

Hoàn thiện kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng đã trở thành nhu cầu thiết yếu đối với các doanh nghiệp Việt Nam kể từ khi chúng

ta xoá bỏ cơ chế quan liêu bao cấp chuyển sang kinh tế thị trường theo định hướng XHCN có sự quản lý của Nhà nước. Bởi lẽ để tồn tại và phát triển trong cơ chế mới, các doanh nghiệp cần có sự trợ giúp của kế toán để có thể nắm được giá trị thực các nguồn lực của mình, khả năng thanh toán các khoản nợ, khả năng huy động các nguồn tài trợ, kết quả kinh doanh, các yếu tố ảnh hưởng tới sự biến động của kết quả kinh doanh qua các thời kỳ.... Lúc này nhận thức của các doanh nghiệp về kế toán không chỉ là có chức năng ghi chép, phản ánh, lưu giữ các tài liệu, thông tin kinh tế tài chính mang tính quá khứ mà còn có khả năng thiết lập được hệ thống thông tin kinh tế tài chính đáng tin cậy cho việc ra các quyết định kinh doanh của các nhà quản lý, cung cấp thông tin cho các nhà đầu tư, chủ nợ, cơ quan thuế, cơ quan thống kê....kế toán thực sự được nhìn nhận là công cụ quản lý đặc lực của các doanh nghiệp.

Trong điều kiện hội nhập kinh tế, trước những thời cơ và thách thức mới đặt ra, nhu cầu hoàn thiện trên mọi lĩnh vực trong đó có công tác kế toán càng trở nên cấp thiết đối với các doanh nghiệp Việt Nam. Tuy nhiên sự nỗ lực tự hoàn thiện công tác kế toán tại mỗi doanh nghiệp sẽ không thể đạt kết quả cao nếu không có sự hoàn thiện đồng bộ của chế độ kế toán do Nhà nước ban hành. Hệ thống kế toán hiện hành đã vận dụng các nguyên tắc chuẩn mực kế toán quốc tế và kế thừa kinh nghiệm của kế toán các nước phát triển. Tuy vậy, việc vận dụng các nguyên tắc, chuẩn mực này mới chỉ là bước đầu, trong điều kiện các cơ chế tài chính và hệ thống pháp luật chưa đầy đủ, đồng bộ nên còn hạn chế nhiều mặt. Bản thân việc xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam cũng chủ yếu trên cơ sở sửa đổi chuẩn mực kế toán quốc tế nên không thể tránh khỏi những thiếu sót. Chẳng hạn như với kế toán TSCĐHH, mặc dù đã có chuẩn mực kế toán về TSCĐHH và chế độ hướng dẫn nhưng còn nhiều vấn đề vẫn chưa được đề cập mà thiếu

nó có thể ảnh hưởng tới chất lượng của thông tin TSCĐHH, vốn là một trong những nguồn lực chủ yếu, chiếm tỷ trọng lớn trong tổng giá trị tài sản của doanh nghiệp, như việc xem xét và đánh giá lại TSCĐHH; việc xem xét khả năng xuống cấp của TSCĐHH.... Vì vậy, chế độ kế toán hiện hành, trong đó có chế độ kế toán TSCĐHH cần được tiếp tục đổi mới và hoàn thiện để làm cơ sở cho sự đổi mới, hoàn thiện công tác kế toán trong các doanh nghiệp, Về phía doanh nghiệp, không phải mọi nội dung của chế độ kế toán đều được doanh nghiệp tuân thủ chặt chẽ nên vẫn còn những bất cập nhất định trong việc thực hiện. Hơn nữa, các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay mới chỉ tập trung vào hệ thống kế toán tài chính chứ chưa nhận thức được khả năng hỗ trợ của kế toán quản trị trong việc xây dựng hệ thống thông tin kế toán hữu hiệu cho kinh doanh. Rõ ràng đây là một khía cạnh mà doanh nghiệp cần phải tập trung hoàn thiện để kế toán thực sự trở thành công cụ quản lý hiệu quả.

Từ những lập luận trên có thể khẳng định rằng nhu cầu hoàn thiện công tác kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế là hết sức chính đáng và thiết thực.

3.2. YÊU CẦU HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CÓ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

Để đáp ứng yêu cầu quản lý của Nhà nước nói chung và của bản thân các doanh nghiệp nói riêng, đồng thời phù hợp với xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế thì việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp Việt Nam cần phải tôn trọng các yêu cầu cơ bản sau:

Về mặt lý luận

- Hoàn thiện kế toán TSCĐHH phải đáp ứng yêu cầu của hội nhập kinh tế quốc tế

Kế toán là một trong những công cụ quan trọng của Nhà nước để quản lý nền kinh tế. Các thông tin kinh tế, tài chính của các doanh nghiệp hoạt động ở Việt Nam cung cấp không chỉ sử dụng trong nước mà còn được sử dụng cho các đối tượng bên ngoài lãnh thổ trong các mối quan hệ giao lưu kinh tế, hội nhập, mở cửa cùng với hoạt động kinh doanh ngày càng phát triển, đan xen mang tính khu vực và toàn cầu. Vì vậy hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam cần phải hoà nhập và đạt được sự công nhận của quốc tế, từ đó phục vụ tốt cho công cuộc đổi mới kinh tế và hội nhập của đất nước. Đáp ứng yêu cầu này, hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam có thể được xây dựng dựa trên cơ sở nghiên cứu, học tập, tiếp thu và vận dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế vào điều kiện cụ thể của nước ta. Đây là lập luận hoàn toàn có cơ sở bởi các chuẩn mực kế toán quốc tế là do các chuyên gia hàng đầu về kế toán ở các nước khác nhau xây dựng một cách có hệ thống và các chuẩn mực này cũng thường xuyên được sửa đổi bổ sung cho phù hợp với điều kiện của nền kinh tế thế giới ở mỗi giai đoạn khác nhau. Tuy nhiên việc xây dựng hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam cho phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế, đáp ứng yêu cầu của hội nhập kinh tế không có nghĩa là chúng ta chỉ tán thành hay thừa nhận các chuẩn mực này, cũng không có nghĩa là chúng ta chỉ giới hạn áp dụng trong phạm vi các chuẩn mực kế toán quốc tế. Vấn đề quan trọng hơn là chúng ta phải xây dựng được hệ thống kế toán doanh nghiệp hoàn chỉnh, phù hợp với nguyên tắc, thông lệ phổ biến trên thế giới, đồng thời đáp ứng được yêu cầu của công tác quản lý nền kinh tế trong hiện tại và tương lai, phù hợp với trình độ của kế toán Việt Nam

- Hoàn thiện kế toán TSCĐHH phải tuân thủ các nội dung qui định trong Luật kế toán và các chuẩn mực kế toán Việt Nam đã được ban hành.

Luật kế toán và hệ thống chuẩn mực kế toán do Nhà nước ban hành là hành lang pháp lý cao nhất trong lĩnh vực kế toán nên khi xây dựng và hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam cần phải tuân thủ các điều khoản trong Luật kế toán cũng như các qui định cụ thể trong các chuẩn mực kế toán. Nền kinh tế Việt Nam đang trong quá trình phát triển và hội nhập, hệ thống các chuẩn mực cũng cần tiếp tục bổ sung hoàn chỉnh. Vì vậy, khi hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam phải căn cứ vào chiến lược phát triển kinh tế của đất nước để cụ thể hoá thành định hướng về xây dựng và phát triển hệ thống chuẩn mực cũng như chế độ kế toán Việt Nam.

- Hoàn thiện kế toán TSCĐHH phải đảm bảo các nguyên tắc thống nhất, nhất quán, khả thi và hiệu quả

Hoàn thiện hệ thống kế toán phải đảm bảo thống nhất các nguyên tắc, phương pháp kế toán phục vụ cho công tác quản lý điều hành chung toàn bộ nền kinh tế cũng như quản lý doanh nghiệp, tăng khả năng so sánh, đối chiếu và tạo điều kiện thuận lợi cho việc chỉ đạo, kiểm tra trong hệ thống kế toán.

Hoàn thiện hệ thống kế toán đòi hỏi phải nhất quán cả về nội dung và phương pháp nhằm đảm bảo tính so sánh, tính trung thực và chính xác của thông tin do kế toán cung cấp.

Một hệ thống kế toán được quốc tế thừa nhận nhưng nếu không phù hợp với đặc điểm phát triển của nền kinh tế và kế toán Việt nam trong quá trình chuyển đổi và hội nhập thì cũng không thực hiện được chức năng là công cụ quản lý kinh tế của mình. Để việc hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam được hiệu quả cần phải tính đến vai trò quản lý của Nhà nước, phải đảm bảo tăng cường sự quản lý tập trung của Nhà nước về kế toán do đặc

thù của nền kinh tế Việt Nam là phát triển nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa có sự điều tiết của Nhà nước. Ngoài ra cũng cần phải tính đến các yếu tố: nhận thức, con người, thủ tục hành chính, cách thức quản lý và đặc biệt là phải phù hợp với trình độ kế toán của Việt Nam.

Yêu cầu về tính khả thi của các giải pháp hoàn thiện hệ thống kế toán đòi hỏi các chuẩn mực, chế độ kế toán phải rõ ràng, dễ hiểu, minh bạch và công khai, dễ sử dụng. Ngoài ra các biện pháp phổ biến, tuyên truyền, hướng dẫn thực hiện chuẩn mực và chế độ kế toán mới cũng cần được làm tốt để các doanh nghiệp nhanh chóng tiếp thu và vận dụng có hiệu quả.

Về mặt thực tiễn

Hoàn thiện kế toán TSCĐHH phải phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh và nhu cầu quản lý của doanh nghiệp

Để việc hoàn thiện công tác kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH thực sự có ý nghĩa thực tiễn, khi vận dụng hệ thống kế toán mới, vốn chỉ là bản thiết kế tổng hợp, các doanh nghiệp cần phải dựa trên thực trạng hiện tại có tính đến các nhân tố có liên quan như: định hướng phát triển của ngành, đặc điểm, trình độ năng lực của cán bộ quản lý và cán bộ kế toán của doanh nghiệp mình. Bên cạnh đó, quá trình hoàn thiện hệ thống kế toán phải đảm bảo sự hài hoà mối quan hệ giữa chi phí và lợi ích. Giống như bất kỳ một loại hoạt động nào, kế toán cũng hướng tới mục tiêu cuối cùng là hiệu quả. Mặc dù kế toán là hoạt động đặc biệt không có thu nhập cụ thể nhưng lại tạo ra hệ thống thông tin hữu ích về kinh tế tài chính của doanh nghiệp. Do đó, hiệu quả của kế toán được xem xét trong mối quan hệ giữa chất lượng thông tin và chi phí bỏ ra để có được thông tin đó. Hoàn thiện công tác kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng phải đảm bảo khi thực hiện sẽ mang lại chất lượng thông tin cao với các chi phí hạch toán tiết kiệm, hợp lý, giảm nhẹ công việc nhưng vẫn mang tính khoa học cao.

Có thể nói, trên đây là các yêu cầu cơ bản để việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH có ý nghĩa cả về lý luận và thực tiễn. Không thể nói yêu cầu nào quan trọng hơn yêu cầu nào bởi nếu chỉ hoàn thiện về mặt lý luận mà không chú trọng tới ý nghĩa thực tiễn thì việc hoàn thiện sẽ không hiệu quả, không đạt được mục đích là đẩy mạnh công tác kế toán thành công cụ quản lý hữu hiệu trong mỗi doanh nghiệp; ngược lại việc hoàn thiện về mặt thực tiễn sẽ chỉ là manh mún, nhất thời, không có cơ sở thực hiện đồng bộ khi việc hoàn thiện về mặt lý luận không được làm tốt. Tóm lại, các yêu cầu này cần phải được tuân thủ đồng bộ trong quá trình hoàn thiện.

3.3. PHƯƠNG HƯỚNG HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CÓ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

Xuất phát từ nhu cầu tất yếu phải hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập, trên cơ sở tuân thủ các yêu cầu của quá trình hoàn thiện, việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH được thực hiện theo các nội dung chủ yếu sau:

- **Hoàn thiện chuẩn mực kế toán TSCĐHH hiện hành** mà cụ thể là hoàn thiện chuẩn mực kế toán số 03 về TSCĐHH cũng như các chuẩn mực kế toán có liên quan và hệ thống các văn bản hướng dẫn thực hiện. Là một trong những chuẩn mực kế toán đầu tiên được ban hành trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1 năm 2001), nhưng từ đó đến nay VAS 03 chưa được bổ sung những nội dung còn thiếu như việc xem xét và đánh giá lại TSCĐHH, xử lý các trường hợp phát sinh khi đánh giá lại....; VAS 03 cũng như chưa được sửa đổi cho phù hợp với tình hình mới trong khi bản thân IAS 16 đã được điều chỉnh nhiều lần. Các vấn đề liên quan như sự mất giá của tài sản trong đó có TSCĐHH cũng chưa được chuẩn mực nào qui định trong khi kế toán quốc tế đã có chuẩn mực số 36. Hệ thống văn bản hướng dẫn thực

hiện cũng chưa hoàn toàn sát thực với chuẩn mực khiến cho sự tồn tại của chuẩn mực mang nhiều tính lý luận hơn là thực tiễn. Chẳng hạn như VAS 03 yêu cầu khi tính khấu hao phải loại trừ giá trị thu hồi ước tính khi thanh lý ra khỏi nguyên giá để xác định giá trị phải khấu hao nhưng thông tư hướng dẫn lại đương nhiên cho phép giá trị thu hồi ước tính bằng không để phân bổ trực tiếp nguyên giá vào chi phí khấu hao....

- **Hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp từ góc độ kế toán tài chính.** Những phân tích ở chương II đã chỉ ra rằng công tác kế toán TSCĐHH từ góc độ kế toán tài chính trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay còn nhiều bất cập, cần phải hoàn thiện ở mọi khâu từ chứng từ sử dụng, kế toán chi tiết, tới kế toán tổng hợp và hệ thống báo cáo tài chính. Vì vậy, sẽ là không đầy đủ khi hoàn thiện kế toán TSCĐHH mà chỉ dừng ở việc hoàn thiện chế độ kế toán, thiếu đi nội dung hoàn thiện công tác kế toán tài chính trong các doanh nghiệp

- **Hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình trong doanh nghiệp từ góc độ kế toán quản trị.** Đối với các nhà quản trị, ngoài các thông tin do kế toán tài chính cung cấp còn cần có hệ thống thông tin của kế toán quản trị để làm căn cứ đưa các quyết định về quản lý và sử dụng TSCĐHH một cách hiệu quả. Tuy nhiên không phải doanh nghiệp nào cũng ý thức được vai trò quan trọng này của kế toán quản trị vì thế công tác kế toán quản trị TSCĐHH trong các doanh nghiệp rất mờ nhạt. Ngay cả thông tư 53/2006/TT-BY về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp khi đề cập tới nội dung kế toán quản trị TSCĐ cũng chỉ dừng ở mức độ hướng dẫn rằng”doanh nghiệp cần xác định phạm vi tổ chức kế toán quản trị cụ thể để xây dựng mô hình tài khoản, sổ kế toán TSCĐ thích hợp hoặc sử dụng các tài liệu của kế toán tài chính để phân tích”(phần III, mục 6.1.c, thông tư 53), Vì vậy hoàn thiện kế toán quản trị TSCĐHH trong các doanh nghiệp là hết sức cần thiết.

- **Hoàn thiện việc ứng dụng công nghệ tin học trong công tác kế toán TSCĐHH tại các doanh nghiệp.** Trong thời gian gần đây, công nghệ thông tin ở nước ta phát triển nhanh chóng và tác động tới tất cả các ngành, các lĩnh vực, trong đó có kế toán. Hầu hết các doanh nghiệp hiện nay đã sử dụng máy vi tính cho công tác kế toán, sự khác nhau chỉ là ở mức độ vận dụng. Ở mức độ đơn giản nhất, các doanh nghiệp sử dụng máy vi tính như công cụ để tính toán, lập chứng từ, sổ sách. Ở mức độ cao hơn, các doanh nghiệp sử dụng một phần mềm kế toán cụ thể để xử lý toàn bộ dữ liệu liên quan từ khâu chứng từ cho đến ghi sổ và ra báo cáo. Ưu điểm của việc ứng dụng công nghệ tin học trong công tác kế toán đã thấy rõ, tuy nhiên cũng có những nội dung của công tác kế toán cần phải cân nhắc để phát huy cao nhất sự tiện lợi kế toán máy như việc mã hoá TSCĐHH, việc xây dựng qui trình luân chuyển chứng từ, việc xác định mức độ chi tiết của hệ thống sổ chi tiết TSCĐHH, việc lựa chọn hình thức tổ chức sổ cho phù hợp....

Trên đây là những phương hướng cơ bản mà căn cứ vào đó để luận án đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp.

3.4. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH Ở CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

Việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp được đề xuất thực hiện theo các nhóm giải pháp sau:

3.4.1. Hoàn thiện chuẩn mực kế toán tài sản cố định hữu hình

3.4.1.1. Hoàn thiện chuẩn mực kế toán về tài sản cố định hữu hình (VAS 03) *Điều chỉnh định nghĩa TSCĐHHH.*

VAS 03 đưa ra định nghĩa về TSCĐHH như sau: Là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH

Xuất phát từ thực tế cho thấy, trong doanh nghiệp có những tài sản thoả mãn tất cả các nội dung nhận biết như định nghĩa của chuẩn mực nêu ra nhưng không thuộc phạm vi điều chỉnh của chuẩn mực này. Cụ thể:

- Những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng hoạt động sản xuất, kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH nhưng hình thành từ nguồn thuê tài chính được xếp vào nhóm TSCĐ thuê tài chính và công tác kế toán đối tượng này phải tuân thủ VAS 06 – Thuê tài sản

- Những tài sản như nhà cửa, cơ sở hạ tầng, thoả mãn các tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH, do doanh nghiệp nắm giữ trong khi không hoặc chưa sử dụng trực tiếp cho hoạt động sản xuất thì phục vụ cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp bằng cách đem lại lợi nhuận từ dịch vụ cho thuê được xếp vào nhóm bất động sản đầu tư nên công tác kế toán đối tượng này này phải tuân thủ VAS 05 - Bất động sản đầu tư.

Rõ ràng, các yếu tố sở hữu và mục đích sử dụng đã được vận dụng để phân loại tài sản cố định trong doanh nghiệp bên cạnh yếu tố về hình thái vật chất. Vì vậy, với mong muốn đưa ra định nghĩa chính xác nhằm xác định phạm vi điều chỉnh của VAS 03, luận án đề xuất khái niệm mới về TSCĐHH trong các doanh nghiệp “là những tài sản thuộc sở hữu của doanh nghiệp hoặc đối tác liên kết, có hình thái vật chất, do doanh nghiệp nắm giữ sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh chính phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH”

Bổ sung các qui định về việc đánh giá lại sau ghi nhận ban đầu

Trong chuẩn mực kế toán hiện hành về TSCĐHH – VAS 03, hiện chỉ có duy nhất mục 28 đề cập tới việc xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu của TSCĐHH với nội dung” Sau khi 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.”. Nếu đối chiếu với nội dung của chuẩn mực kế toán quốc tế tương đương là IAS 16 có thể thấy chuẩn mực kế toán Việt Nam đang lựa chọn và vận dụng phương pháp giá gốc và bỏ qua phương pháp đánh giá lại. Tuy nhiên, về khả năng vận dụng phương pháp đánh giá lại, chuẩn mực lại qui định “Trường hợp TSCĐHH được đánh giá lại theo qui định của Nhà nước thì nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại phải được điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại. Chênh lệch do đánh giá lại TSCĐHH được xử lý và kế toán theo qui định của Nhà nước”. Hiện nay, việc đánh giá lại tài sản và xử lý chênh lệch do đánh giá lại được Nhà nước qui định thành 2 trường hợp: khi đánh giá lại theo quyết định của Nhà nước, đánh giá lại khi cổ phần hoá, đánh giá lại khi chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp thì phần chênh lệch được phản ánh vào tài khoản Chênh lệch đánh giá lại tài sản để điều chỉnh tăng giảm vốn chủ sở hữu; khi đánh giá lại tài sản để góp vốn liên doanh, liên kết, đầu tư vào công ty con thì chênh lệch được phản ánh vào tài khoản thu nhập và chi phí khác.

Điều này là không logic bởi chuẩn mực kế toán phải là cơ sở, là căn cứ để Nhà nước ban hành các qui định hướng dẫn chứ không thể để tình trạng chuẩn mực kế toán lại bị điều chỉnh ngược bởi các qui định của Nhà nước. Vì vậy, việc bổ sung phương pháp đánh giá lại là rất cần thiết trong quá trình hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam.

Các nội dung liên quan đến việc đánh giá lại cần bổ sung cho VAS 03 gồm:

1. Phương pháp đánh giá lại: Sau việc ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐHH có thể được ghi nhận theo giá trị đánh giá lại, đó là giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm đánh giá lại trừ đi các khoản khấu hao sau thời điểm đánh giá lại đó. Việc đánh giá lại phải tuân thủ đầy đủ quy định để đảm bảo rằng giá trị kế toán không khác biệt đáng kể so với giá hợp lý vào ngày lập bảng cân đối kế toán.

2. Giá trị hợp lý của TSCĐHH thường là giá trị thị trường được xác định bằng cách đánh giá. Khi không có cách nào để đánh giá tài sản vì chúng là các loại tài sản có tính chất đặc biệt hay chúng rất ít khi được đem bán trên thị trường, ngoại trừ là một bộ phận của quá trình kinh doanh liên tục thì chúng được đánh giá theo giá trị thay thế sau khấu hao. Ví dụ một tài sản được đưa vào sử dụng ngày 1/1/N với nguyên giá 40.000, thời gian sử dụng hữu ích dự kiến là 10 năm. Vào ngày 1/1/N+3, giá trị của một tài sản mới tương đương là 50.000. Như vậy, giá trị thay thế sau khấu hao sẽ là $7/10 \times 50.000 = 35.000$. Trong khi đó giá trị kế toán của tài sản đang sử dụng là 28.000 ($40.000 - 3 \times 4.000$). Do đó, khi hạch toán kết quả đánh giá lại, giá trị tài sản cần ghi tăng 10.000 (từ 40.000 lên 50.000), giá trị hao mòn lũy kế tăng tương ứng thêm 3.000 (từ 12.000 lên 15.000) và khoản mục tăng do đánh giá lại 7.000 sẽ được cộng thêm vào vốn chủ sở hữu.

3. Khi đánh giá giá hợp lý của các TSCĐHH cần dựa trên cơ sở mục đích sử dụng hiện tại. Tuy nhiên, một tài sản có khả năng thay đổi mục đích sử dụng cũng có thể được đánh giá trên cơ sở áp dụng cho các tài sản khác có mục đích sử dụng như mục đích sử dụng mong muốn của tài sản đó.

4. Mức độ thường xuyên của việc đánh giá lại phụ thuộc vào tốc độ thay đổi giá hợp lý của các khoản mục TSCĐHH. Khi giá hợp lý của tài sản đánh giá lại thay đổi đáng kể so với giá trị kế toán của nó thì việc đánh giá lại tiếp là cần thiết. Một số các khoản mục TSCĐHH có giá trị hợp lý thay đổi đáng kể và biến động thường xuyên có thể phải đòi hỏi đánh giá lại hàng năm. Việc đánh giá như vậy là không cần thiết đối với những khoản mục TSCĐHH không có biến động lớn về giá trị hợp lý, những tài sản như vậy chỉ cần đánh giá lại theo kỳ hạn phù hợp.

5. Khi một khoản mục TSCĐHH được đánh giá lại thì toàn bộ phân loại chứa khoản mục TSCĐHH đó cũng cần phải đánh giá lại để tránh việc đánh giá

cục bộ một số tài sản và để các báo cáo tài chính không bị lẫn lộn giữa việc báo cáo các nguyên giá và giá trị của tài sản vào các thời điểm khác nhau.

6. Khi giá trị kế toán của một tài sản tăng lên do đánh giá lại tài sản đó, giá trị tăng cần được ghi tăng ngay cho vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp vào mục tăng do đánh giá lại. Tuy nhiên, giá trị tăng do đánh giá lại cần phải được hạch toán như một khoản thu nhập nếu như nó bù trừ vào phần giảm do đánh giá lại của cùng tài sản đó mà phần giảm này trước đây đã được hạch toán vào chi phí

7. Khi giá trị kế toán của một tài sản giảm đi do việc đánh giá lại tài sản đó, giá trị giảm đi cần được hạch toán như một khoản chi phí. Tuy nhiên, giá trị giảm đi do đánh giá lại đó cần được bù trừ vào khoản giá tăng do đánh giá lại trong chừng mực khi mà giá trị giảm đó không vượt quá giá trị gia tăng do đánh giá lại của cùng tài sản đó.

8. Khoản gia tăng giá trị do đánh giá lại tài sản nằm trong vốn chủ sở hữu có thể được chuyển thẳng vào tài khoản lợi nhuận giữ lại một khi giá trị gia tăng đó được hiện thực hoá. Toàn bộ giá trị gia tăng có thể hiện thực hoá khi tài sản không còn được sử dụng hay được thanh lý. Tuy nhiên, một số các khoản gia tăng có thể được thực hiện hoá khi tài sản đó đang được doanh nghiệp sử dụng, trong trường hợp như vậy, giá trị gia tăng được hiện thực hoá là khoản chênh lệch giữa khấu hao tính theo giá trị đánh giá lại và khấu hao tính theo giá trị trước khi đánh giá lại nó. Việc chuyển các khoản gia tăng do đánh giá lại vào tài khoản lợi nhuận giữ lại không thông qua báo cáo lãi lỗ của doanh nghiệp.

Bổ sung qui định về sự thu hồi của giá trị kế toán

Nguyên giá hay giá trị đánh giá lại của một khoản mục TSCĐHH thường được thu hồi một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng có ích của tài sản đó. Nếu mức độ hữu ích của một tài sản hay một nhóm tài sản

giống nhau mà giảm xuống vì những lý do như bị hư hại hay do khấu hao vô hình hay các yếu tố kinh tế khác thì khoản thu hồi từ một tài sản sẽ có thể ít hơn giá trị kế toán của tài sản đó, trong những trường hợp như vậy, việc ghi giảm giá trị tài sản là cần thiết. Việc ghi giảm cũng cần thiết khi một TSCĐHH không được sử dụng trong một thời gian dài trước khi bắt đầu sử dụng hay trong quá trình sử dụng. Chính vì vậy việc bổ sung qui định về sự thu hồi của giá trị kế toán của tài sản là hết sức hữu ích.

Theo chuẩn mực kế toán quốc tế, khi có sự giảm trong giá trị có thể thu hồi của tài sản thì phần chênh lệch giữa giá trị kế toán và giá trị có thể thu hồi cần phải ghi nhận ngay như một khoản chi phí. Tuy nhiên, phần giá trị giảm đi đó cần được bù trừ vào khoản gia tăng do đánh giá lại trong cùng mục mà giá trị giảm đó không vượt quá giá trị gia tăng do đánh giá lại cùng tài sản đó.

Còn việc hạch toán trường hợp tăng trong giá trị có thể thu hồi của tài sản sẽ phụ thuộc vào phương pháp đánh giá lại nào được vận dụng. Theo phương pháp giá gốc: khoản tăng đó cần được ghi đảo lại trong hoàn cảnh sự tăng giá đó dẫn đến việc ghi giảm và xoá bỏ giá trị của các tài sản không tồn tại và có chứng cứ có sức thuyết phục rằng sự tăng giá trị có thể thu hồi đó sẽ tiếp tục được bảo tồn trong tương lai trước mắt. Giá trị ghi đảo lại cần được giảm đi bởi giá trị khấu hao đáng lẽ được trích cho tài sản trong trường hợp không có việc ghi giảm hoặc xoá bỏ giá trị của tài sản xảy ra. Theo phương pháp đánh giá lại: khoản tăng đó cần được ghi ngay cho vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp vào mục tăng do đánh giá lại. Tuy nhiên, giá trị tăng do đánh giá lại cần phải được hạch toán như một khoản thu nhập nếu như nó bù trừ vào phần giảm do đánh giá lại của cùng tài sản đó mà phần giảm này trước đây đã được hạch toán vào chi phí

3.4.1.2. Hoàn thiện chuẩn mực kế toán liên quan tài sản cố định hữu hình

Theo nguyên tắc thận trọng, giá trị kế toán của tài sản không thể vượt quá giá trị có thể thu hồi từ tài sản đó. Nhưng thực tế cho thấy, không phải chỉ riêng TSCĐHH mà hầu hết các loại tài sản trong doanh nghiệp đều có thể bị giảm giá trị, tức là giá trị có thể thu hồi xuống thấp hơn giá trị kế toán hay còn gọi là tình trạng xuống cấp của tài sản. Giá trị có thể thu hồi của tài sản cần phải được ước tính nếu vào ngày lập bảng cân đối kế toán có dấu hiệu cho thấy tài sản có thể bị giảm giá trị:

Dấu hiệu bên ngoài, ví dụ như giảm giá thị trường và những thay đổi có thể gây ảnh hưởng bất lợi tới doanh nghiệp

Dấu hiệu bên trong, ví dụ như bằng chứng về sự lạc hậu hoặc cho thấy một tài sản đang hoạt động tồi hơn mức mong đợi

Mặc dù luận án đã có kiến nghị bổ sung trực tiếp nội dung liên quan đến sự thu hồi của giá trị kế toán vào chuẩn mực kế toán về TSCĐHH (VAS 03) nhưng do tính phổ biến của hiện tượng xuống cấp và để đảm bảo tính thống nhất trong việc xử lý các phát sinh đối với các loại tài sản khác, luận án đề xuất kiến nghị: ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam về sự giảm giá trị của tài sản. Cơ sở ban hành chuẩn mực chính là vận dụng có chọn lọc chuẩn mực kế toán quốc tế về sự giảm giá trị của tài sản IAS 36 vào thực tiễn Việt Nam.

3.4.1.3. Hoàn thiện hệ thống văn bản hướng dẫn thực hiện kế toán tài sản cố định hữu hình

Hoàn thiện thông tư hướng dẫn thực hiện VAS 03

Xuất phát từ những kiến nghị hoàn thiện VAS 03, tác giả kiến nghị hoàn thiện văn bản hướng dẫn thực hiện, cụ thể là bổ sung những hướng dẫn kế toán liên quan tới việc xử lý chênh lệch khi đánh giá lại tài sản.

- Về nguyên tắc hạch toán: Nếu giá trị kế toán của tài sản tăng do việc đánh giá lại tài sản, phần tăng đó được hạch toán vào khoản mục chênh lệch

đánh giá lại tài sản. Tuy nhiên, giá trị gia tăng đó sẽ được hạch toán như một khoản thu nhập khác nếu như nó bù trừ vào phần giảm do đánh giá lại trước đó của tài sản mà đã được hạch toán vào chi phí khác. Khi giá trị kế toán của tài sản giảm đi do đánh giá lại thì phần giảm đi được hạch toán vào chi phí khác. Tuy nhiên, giá trị giảm đi do đánh giá lại đó cần được bù trừ vào các khoản gia tăng do đánh giá lại tài sản trước đó để đảm bảo giá trị giảm đó không vượt quá giá trị gia tăng

- Về tài khoản sử dụng:

Bổ sung nội dung hạch toán so với chế độ hiện hành (theo quyết định 15/2006) trên các tài khoản:

TK 412 – chênh lệch đánh giá lại tài sản: Bổ sung nội dung “chênh lệch đánh giá lại tài sản định kỳ”

Bên Nợ: - xử lý số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản

- số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản phải bù trừ vào số chênh lệch tăng của những lần đánh giá trước đó (nếu có).

Bên Có: số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản sau khi đã bù trừ với số chênh lệch giảm trong những lần đánh giá trước đó (nếu có)

TK 711- thu nhập khác: Bổ sung nội dung “chênh lệch tăng do đánh giá lại bù trừ với chênh lệch giảm do đánh giá lại trước đó (nếu có)”

TK 811 – chi phí khác: Bổ sung nội dung “chênh lệch giảm do đánh giá lại sau khi đã bù trừ với chênh lệch tăng trong những lần đánh giá trước đó (nếu có)”

- Về phương pháp hạch toán: được khái quát tại biểu 3.1

Biểu 3.1. Giải pháp về phương pháp hạch toán kết quả đánh giá lại

Kết quả đánh giá lại lần đầu Kết quả đánh giá lại lần sau	Nếu đánh giá tăng	Nếu đánh giá giảm
	Nếu đánh giá tăng	Nợ TK 211: phần NG điều chỉnh tăng Có TK 214: phần GTHM điều chỉnh tăng Có TK 412: phần chênh lệch đánh giá tăng
Nếu đánh giá giảm	Nợ TK 412: phần chênh lệch giảm phải bù trừ với phần chênh lệch tăng trước đó Nợ TK 214: phần GTHM điều chỉnh giảm Nợ TK 811: phần chênh lệch giảm sau khi đã bù trừ với phần chênh lệch tăng trước đó Có TK 211: phần NG điều chỉnh giảm	Nợ TK 811: phần chênh lệch đánh giá giảm Nợ TK 214: phần GTHM điều chỉnh giảm Có TK 211: phần NG điều chỉnh giảm

Hoàn thiện quyết định 206/2003/QĐ – BTC về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 về TSCĐHH có qui định:”Khấu hao là sự phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐHH trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó”. Trong đó “giá trị phải khấu hao là nguyên giá của TSCĐHH ghi trên báo cáo tài chính, trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó” (VAS 03.05). Tuy nhiên, quyết định 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ lại qui định “khấu hao TSCĐ là việc tính toán và phân bổ một cách có hệ thống nguyên giá TSCĐ vào chi phí sản xuất kinh doanh trong thời gian sử dụng tài sản đó”. Việc bỏ qua giá trị thanh lý ước tính có thể làm cho phương pháp tính khấu hao trở nên đơn giản hơn nhưng rõ ràng là bất hợp lý vì những nguyên nhân cơ bản sau:

- Đặc điểm của TSCĐHH là giữ nguyên hình thái vật chất nên dù tài sản có cũ và lạc hậu, hư hỏng tới mức nào thì vẫn còn một lượng giá trị nhất định có thể thu hồi dưới dạng phế liệu. Trong thực tế, nhiều TSCĐHH như nhà cửa, ô tô... khi thanh lý vẫn bán được số tiền rất lớn. Vì thế không tính tới giá trị thanh lý ước tính là đã gián tiếp làm chi phí khấu hao cao hơn thực tế.

- Việc không sử dụng giá trị thanh lý ước tính sẽ làm giá trị tài sản trên sổ sách bằng không khi hết thời gian tính khấu hao. Như vậy, kế toán sẽ không quản lý được tài sản này mặc dù nó vẫn tồn tại và có thể vẫn đang sử dụng cho mục đích kinh doanh. Vì vậy, việc sử dụng giá trị thanh lý ước tính sẽ có tác dụng tăng cường trách nhiệm quản lý của doanh nghiệp đối với tài sản. Việc sử dụng giá trị thanh lý ước tính còn giúp kế toán xác định chính xác hơn kết quả của công tác thanh lý vì nó sẽ được hạch toán vào chi phí thanh lý để đối chiếu với thu nhập từ thanh lý.

Vì những lý do cơ bản nêu trên, tác giả cho rằng Bộ Tài chính cần nhanh chóng có văn bản bổ sung Quyết định 206 để hướng dẫn doanh nghiệp trong việc xác định giá trị thanh lý ước tính. Nội dung hoàn thiện này cũng hoàn toàn phù hợp với nội dung đề nghị bổ sung những qui định về sự thu hồi của giá trị kế toán đã được đề cập trước đó.

3.4.2. Hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp từ góc độ kế toán tài chính

3.4.2.1. Hoàn thiện việc phân công lao động kế toán

Việc phân công lao động kế toán một cách hợp lý là một trong những yếu tố để đảm bảo công tác kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng trong các doanh nghiệp được thực sự hiệu quả. Các doanh nghiệp cần căn cứ vào khối lượng nghiệp vụ kinh tế phải xử lý hàng ngày, trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán cũng như các trang thiết bị vật chất hiện có của doanh nghiệp để có sự bố trí phân công lao động kế toán phù hợp. Bên cạnh đó, việc tổ chức các lớp bồi dưỡng hoặc cử các nhân viên kế toán đi đào tạo lại nhằm giúp họ nắm được đầy đủ và vững vàng các nội dung của Luật kế toán cũng như hệ thống chuẩn mực kế toán cũng có ý nghĩa hết sức thiết thực đối với việc hoàn thiện công tác kế toán trong mỗi doanh nghiệp.

3.4.2.2. Hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán tài sản cố định hữu hình

Chứng từ là cơ sở để ghi sổ kế toán, là công cụ đắc lực cho công tác quản lý. Do đó yêu cầu của chứng từ kế toán là phải được thiết lập đầy đủ để ghi chép chính xác thông tin. Nhận thức được tầm quan trọng của chứng từ trong công tác kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng, theo tác giả các doanh nghiệp cần hoàn thiện hệ thống chứng từ trên các phương diện sau:

- Các doanh nghiệp cần căn cứ vào danh mục chứng từ do chế độ hướng dẫn và căn cứ vào đặc điểm hoạt động của mình để có qui định rõ ràng về số lượng chứng từ kế toán TSCĐHH cần phải lập trong mỗi tình huống.

Như thế sẽ tránh được tình trạng nhân viên kế toán quên hay cố tính không lập do nghĩ rằng không quan trọng hoặc đơn giản là chưa có kinh nghiệm nên không biết phải lập những chứng từ gì. Quy định này vừa đảm bảo bộ chứng từ đầy đủ căn cứ pháp lý, vừa giúp người quản lý dễ dàng kiểm tra mức độ hoàn thành công việc nhân viên kế toán.

- Các doanh nghiệp nên thống nhất biểu mẫu chứng từ sử dụng và đảm bảo ghi chép đầy đủ các thông tin yêu cầu trên biểu mẫu đã chọn, các biên bản phải được thực hiện và ghi chép đúng trình tự thủ tục. Tuyệt đối tránh tình trạng chỉ ghi chép đại khái, lấy lệ một số nội dung mà tự kế toán viên cho là quan trọng mà bỏ qua các yếu tố khác. Các doanh nghiệp cần đặc biệt chú ý tới việc hoàn chỉnh bộ chứng từ liên quan đến TSCĐHH hình thành do xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao để tránh tình trạng TSCĐHH đã đi vào hoạt động lâu mà vẫn chỉ hạch toán theo giá tạm tăng, không có đủ thông tin để vào sổ, thẻ TSCĐHH, việc phản ánh nguyên giá cũng như trích khấu hao vào chi phí không được chính xác. Càng kéo dài thời gian quyết toán và hoàn chỉnh chứng từ trong những trường hợp này, kế toán càng vất vả trong việc điều chỉnh các thông tin liên quan đến TSCĐHH và ảnh hưởng tới độ chính xác của thông tin kế toán khi đến kỳ báo cáo.

- Các doanh nghiệp, đặc biệt là những doanh nghiệp có nhiều đơn vị hạch toán phụ thuộc mà phân tán trên địa bàn rộng, cần xây dựng qui trình luân chuyển chứng từ hợp lý. Để khắc phục hạn chế luân chuyển chứng từ chậm do có sự xa cách về mặt địa lý giữa bộ phận kế toán cấp trên và kế toán cấp dưới cũng như giữa bộ phận sử dụng tài sản và bộ phận kế toán, các doanh nghiệp có thể tăng cường sự phối hợp giữa các bộ phận trên thông qua những phương tiện thông tin liên lạc hiện đại như fax, email các bản scan các file chứng từ điện tử để phục vụ cho việc hạch toán kịp thời. Các bản gốc chính thức có thể chuyển đến sau để đối chiếu kiểm tra thông tin với bản fax

hoặc bản mềm, nếu các thông tin đã chính xác và đầy đủ thì kế toán sẽ hoàn thiện và lưu trữ chứng từ; nếu thông tin còn thiếu sót hoặc chưa chính xác thì phải có biện pháp bổ sung hoặc điều chỉnh cho phù hợp với thực tế.

- Các doanh nghiệp cũng cần lưu ý tới khâu lưu trữ chứng từ để đảm bảo tính khoa học, thuận tiện trong việc tra cứu thông tin khi cần thiết. Trước khi đưa hồ sơ vào lưu trữ cần kiểm tra tính đầy đủ của bộ hồ sơ và tính tuân thủ của các chứng từ; sau đó đánh số hiệu hoặc lập tiêu đề cho mỗi bộ hồ sơ; để tiện cho công tác thanh kiểm tra cũng như tái sử dụng hồ sơ trong kỳ kế toán, các bộ hồ sơ này nên được sắp xếp theo trình tự thời gian.

3.4.2.3. Hoàn thiện tài khoản kế toán TSCĐHH

Trước kia, khi kế toán Việt Nam chưa hội nhập thì chỉ có 1 chế độ kế toán chung cho toàn bộ tài sản cố định trong doanh nghiệp, không có sự phân biệt TSCĐ theo hình thái biểu hiện hay theo mục đích sử dụng. Vì thế chỉ sử dụng 1 tài khoản tổng hợp để phản ánh TSCĐ theo nguyên giá.

Hiện nay, chế độ kế toán liên quan đến tài sản cố định trong doanh nghiệp phải tuân thủ trực tiếp 4 chuẩn mực kế toán đó là VAS 03 về TSCĐHH, VAS 04 về TSCĐVH, VAS 05 về Bất động sản đầu tư và VAS 06 về Thuê tài sản. Tài khoản sử dụng để hạch toán các đối tượng này do đó cũng được tách ra thành TK 211 – TSCĐHH; TK 212 – TSCĐ thuê tài chính; TK 213 – TSCĐVH; TK 217 - Bất động sản đầu tư. Chính vì thế kế toán doanh nghiệp cần nắm vững nguyên tắc hạch toán các tài khoản này để phản ánh chính xác sự biến động của các đối tượng.

Theo qui định hiện hành, các tài khoản 211, 212, 213, 217 được sử dụng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng giảm của toàn bộ TSCĐHH, TSCĐ thuê tài chính, TSCĐVH và Bất động sản đầu tư trong doanh nghiệp theo nguyên giá. Còn thông tin về giá trị hao mòn của các tài sản này được phản ánh trên tài khoản 214 – Hao mòn TSCĐ, có chi tiết

tương ứng cho từng đối tượng thành: TK 2141 – Hao mòn TSCĐHH; TK 2142 – Hao mòn TSCĐ thuê tài chính; TK 2143 – Hao mòn TSCĐVH và TK 2147 – Hao mòn bất động sản đầu tư.

Về mặt lý thuyết, việc dùng duy nhất tài khoản 214 để phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của các loại TSCĐ là đảm bảo sự gọn nhẹ trong thiết kế tài khoản.

Tuy nhiên, về mặt thực tế thì việc sử dụng tài khoản như vậy lại có những bất cập. Xét về khả năng cung cấp thông tin: do không tồn tại tài khoản tổng hợp nào cung cấp thông tin về nguyên giá của tất cả các loại TSCĐ trong doanh nghiệp nên thông tin tổng hợp về giá trị hao mòn của toàn bộ TSCĐ trong doanh nghiệp do số dư của TK 214 cung cấp không có nhiều ý nghĩa kinh tế bằng thông tin về giá trị hao mòn của từng loại TSCĐ được cung cấp bởi số dư các tài khoản cấp 2 của tài khoản 214.

Vì thế, nếu như với các tài khoản khác, việc sử dụng tài khoản chi tiết cấp 2 là không bắt buộc mà chỉ mang tính hướng dẫn thì riêng với tài khoản 214 các doanh nghiệp buộc phải hạch toán chi tiết tới tối thiểu là cấp 2. Xét về đặc điểm sử dụng thông tin: người sử dụng thông tin quan tâm đến giá trị thực tế của từng loại TSCĐ tức là hiệu số giữa nguyên giá và giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ tương ứng.

Do đó, các báo cáo tài chính đều yêu cầu phải trình bày các chỉ tiêu này theo từng loại TSCĐ, tức là kế toán phải kết hợp các thông tin về nguyên giá từ các tài khoản tổng hợp với thông tin về giá trị hao mòn lũy kế từ các tài khoản chi tiết cấp 2. Rõ ràng việc tách các chỉ tiêu phản ánh giá trị TSCĐ thành 2 nhóm tài khoản với mức độ sử dụng không tương đương nhau là không hoàn toàn hợp lý.

Để đảm bảo nguyên tắc thống nhất và phù hợp, theo tác giả có 2 phương án giải quyết:

Phương án 1: gộp cả 4 tài khoản cấp 1 là tài khoản 211, 212, 213, 217 thành 1 tài khoản có tên là TSCĐ và sẽ có 4 tài khoản cấp 2 để phản ánh TSCĐH, TSCĐ thuê tài chính, TSCĐVH và bất động sản đầu tư.

Phương án 2: để 4 tài khoản cấp 1 phản ánh TSCĐ như cũ và mở 4 tài khoản cấp 1 phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ tương ứng với 4 tài khoản trên.

Trong đó phương án 1 có tính khả thi cao hơn do đảm bảo sự đơn giản, thuận lợi và tiết kiệm trong hạch toán cũng như phù hợp với thực tế.

3.4.2.4. Hoàn thiện hệ thống sổ kế toán TSCĐH

Về hệ thống sổ chi tiết TSCĐH

Để thực hiện tốt công tác kế toán chi tiết TSCĐH thì ngay từ khâu lập thẻ TSCĐ đã cần phải phản ánh đầy đủ và chính xác thông tin. Thẻ TSCĐ là công cụ phản ánh toàn bộ các thông tin cơ bản liên quan tới TSCĐ nên không thể thiếu những nội dung như: thời gian sử dụng dự kiến của tài sản; phương pháp tính khấu hao và giá trị còn lại. Vì vậy tác giả kiến nghị bổ sung những nội dung trên vào mẫu thẻ TSCĐ hiện hành của Bộ tài chính (phụ lục 11). Thẻ TSCĐ sau khi lập được lưu giữ ở phòng kế toán để theo dõi và phản ánh diễn biến phát sinh trong quá trình sử dụng. Toàn bộ thẻ TSCĐ cần được bảo quản tập trung tại hòm thẻ, trong đó chia làm nhiều ngăn để xếp theo yêu cầu phân loại TSCĐ của doanh nghiệp.

Về sổ TSCĐ, hiện chế độ đưa ra 2 mẫu sổ là sổ TSCĐ được mở cho toàn doanh nghiệp theo từng loại TSCĐ (mẫu S21-DN) và sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng (mẫu S22- DN). Tuy nhiên để tăng khả năng đối chiếu và đảm bảo tính đầy đủ của thông tin, tác giả kiến nghị như sau:

- Với sổ TSCĐ mở cho toàn doanh nghiệp nên bổ sung thêm cột ghi rõ nguồn hình thành tài sản và nơi sử dụng (phụ lục 12)

- Với sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng, đây là bộ phận theo dõi sát sao nhất tình hình sử dụng và trích khấu hao TSCĐ nhưng trên sổ theo dõi lại không có thông tin về các chỉ tiêu này, vì vậy đề nghị bổ sung thêm để sổ được hoàn thiện (phụ lục 13)

Tuy nhiên, việc hoàn thiện hệ thống mẫu sổ chi tiết TSCĐ sẽ chỉ thực sự có ý nghĩa khi các doanh nghiệp ý thức được vai trò của hệ thống sổ này trong việc cung cấp thông tin để đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ tại các bộ phận cũng như toàn doanh nghiệp, đồng thời phục vụ cho ghi sổ tổng hợp và lập báo cáo tài chính; từ đó quán triệt nhân viên kế toán điền đầy đủ thông tin, không được tự ý bỏ qua bất kỳ nội dung nào trên hệ thống sổ. Ngoài ra, cần phải thường xuyên tiến hành kiểm tra, đối chiếu, rà soát số liệu giữa sổ sách kế toán để tránh tình trạng đến khi lập báo cáo mới phát hiện sai sót.

Về hệ thống sổ tổng hợp:

Nhìn chung hệ thống sổ tổng hợp do chế độ kế toán hiện hành ban hành đã tương đối hoàn thiện, đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý. Tuy nhiên, trong quá trình vận dụng, do ứng dụng công nghệ tin học vào công tác kế toán nên sổ kế toán tổng hợp tại một số doanh nghiệp đã có những điều chỉnh, chẳng hạn như áp dụng hình thức nhật ký chung nhưng lại có các chứng từ ghi sổ mà về bản chất là các phiếu kế toán dùng để nhập số liệu vào máy tính; hoặc bỏ qua một số mẫu qui định như áp dụng hình thức chứng từ ghi sổ nhưng không mở sổ đăng ký chứng từ ghi sổ Những tồn tại này phần nào ảnh hưởng đến việc cung cấp thông tin nên đòi hỏi các doanh nghiệp phải tự ý thức và tuân thủ nghiêm túc hơn những qui định mà chế độ kế toán đã ban hành.

3.4.3. Hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình trong doanh nghiệp từ góc độ kế toán quản trị

Để hoàn thiện kế toán TSCĐHH từ góc độ kế toán quản trị, doanh nghiệp cần chú trọng thực hiện tốt những nội dung sau:

3.4.3.1. Hoàn thiện nhân sự thực hiện kế toán quản trị

Hoàn thiện nhân sự thực hiện kế toán quản trị là một trong những nội dung thiết thực để đảm bảo tính khả thi cho các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị khác ở mỗi doanh nghiệp. Tâm điểm của giải pháp hoàn thiện này là việc doanh nghiệp lựa chọn được mô hình tổ chức nhân sự kế toán quản trị hợp lý.

Hiện nay trên thế giới đang phổ biến hai mô hình tổ chức nhân sự kế toán quản trị mà doanh nghiệp có thể lựa chọn, đó là mô hình tổ chức độc lập và mô hình tổ chức kết hợp giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Theo mô hình tổ chức độc lập, nhân sự thực hiện kế toán quản trị và kế toán tài chính được tổ chức thành hai bộ phận riêng biệt. Bộ phận kế toán tài chính có nhiệm vụ ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp vào các tài khoản tổng hợp để thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kế toán có tính tổng hợp thông qua cáo báo cáo tài chính. Trong khi đó, bộ phận kế toán quản trị có nhiệm vụ thu nhận, xử lý thông tin một cách chi tiết, tỉ mỉ, cụ thể theo yêu cầu quản lý; lập các dự toán chi tiết; tổ chức phân tích hoạt động kinh tế và lập báo cáo quản trị để cung cấp những thông tin đáng tin cậy phục vụ cho việc ra quyết định của các nhà quản trị. Mô hình tổ chức này thể hiện sự chuyên môn hoá cao nhưng lại cồng kềnh, gây tốn kém về thời gian, chi phí và giảm tính linh hoạt của thông tin do không có sự kết hợp giữa quản lý tổng hợp và quản lý chi tiết từng chi tiêu.

Theo mô hình tổ chức kết hợp, sẽ không có sự phân biệt thành nhân sự thực hiện kế toán quản trị hay nhân sự thực hiện kế toán tài chính mà chỉ có

sự phân chia thành các phần hành kế toán. Như vậy, nhân viên kế toán đảm nhiệm từng phần hành sẽ đồng thời thực hiện cả công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Ưu điểm của mô hình này là gọn nhẹ, dễ điều hành, tiết kiệm chi phí, thông tin đáng tin cậy do khả năng đối chiếu giữa tổng hợp và chi tiết của các chỉ tiêu quản lý trong cùng một bộ phận. Tuy nhiên, mô hình tổ chức này chỉ đạt hiệu quả cao nếu người chịu trách nhiệm phân công công việc xác định được cụ thể nội dung công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị trong từng phần hành, đồng thời nắm rõ trình độ, năng lực cụ thể của các nhân viên kế toán.

Trên cơ sở phân tích ưu - nhược điểm của mỗi mô hình, cũng như căn cứ vào đặc điểm cụ thể của các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay, tác giả cho rằng việc lựa chọn mô hình tổ chức kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị là hợp lý và thuận lợi hơn, cụ thể:

- Đa phần các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay có qui mô nhỏ và vừa, khả năng tài chính là giới hạn nên các doanh nghiệp sẽ ưu tiên cho việc tận dụng bộ máy kế toán tài chính đã có để kết hợp thực hiện kế toán quản trị hơn là đầu tư xây dựng một bộ máy kế toán quản trị riêng biệt mà chưa chắc chắn về lợi ích thu được từ việc sử dụng thông tin do bộ máy đó cung cấp.

- Trình độ nhân viên kế toán của các doanh nghiệp Việt Nam chưa cao. Vì thế, nếu các nhà quản trị xác định rõ yêu cầu về thu thập và xử lý thông tin phục vụ cho quản trị doanh nghiệp trong từng phần hành để phân công cho nhân viên kế toán thì họ sẽ thực hiện tốt hơn là bố trí họ chuyên thực hiện kế toán quản trị.

Tuy nhiên, dù doanh nghiệp có lựa chọn mô hình tổ chức nào thì việc nâng cao năng lực và trình độ của nhân sự thực hiện kế toán quản trị vẫn là rất cần thiết. Đây chính là đối tượng trực tiếp thực hiện các nội dung của kế toán quản trị, chất lượng của thông tin cung cấp cho các nhà quản trị phụ

thuộc vào khả năng và trình độ của đội ngũ nhân viên này. Chính vì vậy, các doanh nghiệp cần phải chú trọng đầu tư hơn về thời gian cũng như kinh phí cho công tác đào tạo, tập huấn để nhân sự thực hiện kế toán quản trị đáp ứng được các yêu cầu như: chuyên môn tốt, am hiểu về xây dựng dự toán, định mức, có khả năng phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp, nhạy bén với sự thay đổi của môi trường kinh doanh, am hiểu và sử dụng máy vi tính thành thạo.....

3.4.3.2. Hoàn thiện công tác thu thập và xử lý thông tin cho kế toán quản trị tài sản cố định hữu hình

Quá trình thu thập thông tin cho kế toán quản trị TSCĐHH được thực hiện dựa trên 3 yếu tố cơ bản là hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản và hệ thống sổ về TSCĐHH. Như đã phân tích ở mục 3.4.3.1, tác giả đề xuất mô hình tổ chức kế toán quản trị cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay là kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Vì vậy, để đảm bảo tính đồng bộ cho hệ thống các giải pháp mà luận án đưa ra, việc hoàn thiện hệ thống các yếu tố cơ bản phục vụ cho công tác thu thập thông tin của kế toán quản trị TSCĐHH sẽ được thực hiện dựa trên cơ sở hệ thống các yếu tố này đã được hoàn thiện phục vụ kế toán tài chính.

- **Hệ thống chứng từ:** Hệ thống chứng từ về TSCĐHH đã được chế độ ban hành và hướng dẫn tương đối đầy đủ, về cơ bản có thể đáp ứng cho yêu cầu của kế toán TSCĐHH từ góc độ kế toán tài chính. Tuy nhiên, để phục vụ cho yêu cầu quản lý, kế toán quản trị TSCĐHH có thể sử dụng thêm một số loại chứng từ để cung cấp thông tin về địa điểm sử dụng tài sản, tình trạng sử dụng tài sản hay mục đích sử dụng tài sản như Biên bản kiểm kê tài sản cố định theo nơi sử dụng (tại văn phòng, tại phân xưởng, tại công trình...), Biên bản kiểm kê tài sản cố định theo tình trạng sử dụng (TSCĐHH đang sử dụng, TSCĐHH đang sửa chữa lớn, TSCĐHH chờ

thanh lý,...), Biên bản kiểm kê tài sản cố định theo mục đích sử dụng (TSCĐHH dùng cho quản lý, TSCĐHH dùng cho bán hàng, TSCĐHH dùng cho sản xuất - phụ lục 14).....

- **Hệ thống tài khoản:** Trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất, Nhà nước đã qui định tài khoản cấp 1 và một số tài khoản cấp 2, 3 cần thiết đủ để phản ánh tài sản và sự vận động của tài sản, từ đó cung cấp thông tin để lập báo cáo tài chính định kỳ ở các doanh nghiệp. Để phục vụ kế toán quản trị, doanh nghiệp có thể mở các tài khoản chi tiết cấp 2, 3, 4.... để chi tiết theo từng đối tượng cụ thể, từng địa điểm phát sinh chi phí, từng mục đích sử dụng tài sản.....

Tác giả xin đề xuất một phương án xây dựng tài khoản TSCĐ trong đó chi tiết cho tài khoản TSCĐHH như sau:

- Nội dung chi tiêu ở tài khoản cấp 1 phản ánh nguyên giá của toàn bộ TSCĐ trong doanh nghiệp.

Cụ thể: Tài khoản 211: TSCĐ

- Nội dung chi tiêu ở tài khoản cấp 2 phản ánh nguyên giá của từng loại TSCĐ trong doanh nghiệp.

Cụ thể **TK 2111: TSCĐHH**

TK 2112: TSCĐ thuê tài chính

TK 2113: TSCĐVH

TK 2114: Bất động sản đầu tư

Nội dung chi tiêu ở tài khoản cấp 3 phản ánh nguyên giá của từng nhóm TSCĐ trong mỗi loại

Ví dụ TK 2111- Nhà: Nhà cửa, vật kiến trúc

TK 2111- Máy: Máy móc thiết bị

TK 2111- PT: Phương tiện vận tải truyền dẫn

TK 2111- TB: Thiết bị dụng cụ quản lý

Nội dung chỉ tiêu ở tài khoản cấp 4 phản ánh nguyên giá của từng nhóm TSCĐ theo bộ phận sử dụng

Ví dụ TK 2111- Nhà – 01: Nhà xưởng phục vụ sản xuất

TK 2111- Nhà – 02: Cửa hàng

TK 2111- Nhà – 03: Nhà văn phòng

TK 2111- Máy – 01: Máy móc thiết bị phục vụ sản xuất

TK 2111- Máy – 02: Máy móc thiết bị phục vụ cho bán hàng

TK 2111 – Máy – 03: Máy móc thiết bị phục vụ cho quản lý

TK 2111- PT – 01: Phương tiện vận tải, truyền dẫn phục vụ sản xuất

TK 2111- PT – 02: Phương tiện vận tải, truyền dẫn phục vụ bán hàng

TK 2111 – PT – 03: Phương tiện vận tải, truyền dẫn phục vụ cho QL

TK 2111 – TB – 01: Thiết bị dụng cụ quản lý ở phân xưởng

TK 2111 – TB – 02: Thiết bị dụng cụ quản lý ở cửa hàng

TK 2111- TB – 03: Thiết bị dụng cụ quản lý ở văn phòng

Nội dung chỉ tiêu ở tài khoản cấp 5 phản ánh nguyên giá của từng loại TSCĐHH cụ thể ở các bộ phận

Ví dụ TK 2111 – TB – 03- VT 01: máy vi tính số 1 tại văn phòng

TK 2111 – TB – 03 – VT 02: máy vi tính số 2 tại văn phòng

.....

- **Hệ thống sổ kế toán:** Ngoài các sổ chi tiết TSCĐ mở chung cho toàn doanh nghiệp hay sổ chi tiết TSCĐ mở cho từng bộ phận sử dụng đã được kiến nghị hoàn thiện ở mục 3.3.2.4, trên cơ sở các chứng từ được lập thêm để phục vụ kế toán quản trị TSCĐHH đã đề xuất, tác giả cho rằng việc sử dụng thêm Sổ chi tiết TSCĐHH theo mục đích sử dụng (phụ lục 15) là hợp lý. Việc mở thêm sổ này không chỉ giúp các nhà quản lý nắm được tình trạng TSCĐHH đang sử dụng cho các mục đích khác nhau trong doanh nghiệp mà

còn là cơ sở để kế toán dễ dàng kiểm tra, đối chiếu với số liệu về tính và phân bổ khấu hao.

3.4.3.3. Hoàn thiện hệ thống báo cáo quản trị về TSCĐHH

Hệ thống báo cáo quản trị được lập ra nhằm cung cấp thông tin để nhà quản trị hoạch định các mục tiêu, xây dựng chương trình, kế hoạch, dự toán và kiểm soát quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy, mặc dù số lượng báo cáo quản trị, nội dung thông tin cần báo cáo và mẫu biểu báo cáo là khác nhau ở các doanh nghiệp khác nhau, hay ở cùng một doanh nghiệp nhưng ở các thời kỳ khác nhau, thì báo cáo quản trị vẫn phải thực hiện hai chức năng cơ bản là định hướng và đánh giá tình hình thực hiện.

Đây cũng là hai chức năng mà tác giả sử dụng làm căn cứ để đề xuất hệ thống báo cáo quản trị về TSCĐHH trong các doanh nghiệp, cụ thể:

- Để cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh là nên thay thế TSCĐHH cũ bằng TSCĐHH mới hay chỉ cải tạo, nâng cấp chúng, hoặc lựa chọn phương án đầu tư vào TSCĐHH nào, các doanh nghiệp có thể sử dụng các báo cáo như:

- Dự toán chi phí sử dụng TSCĐHH (phụ lục 16)
- Báo cáo thâm định dự án đầu tư (phụ lục 17)
-

- Để cung cấp thông tin cho các nhà quản trị đánh giá tình hình quản lý và sử dụng TSCĐHH, các doanh nghiệp có thể sử dụng các báo cáo như:

- Báo cáo tăng giảm TSCĐHH theo nhóm tài sản
- Báo cáo tăng giảm TSCĐHH theo nguồn vốn (phụ lục 18)
- Báo cáo về tình hình sử dụng TSCĐHH theo bộ phận (phụ lục 19)
- Báo cáo về chi phí – thu nhập và kết quả các hoạt động giảm TSCĐHH (phụ lục 20)

- Báo cáo tình hình thực hiện dự toán chi phí sử dụng TSCĐHH (phụ lục 21)
- Báo cáo hiệu quả sử dụng TSCĐHH
-

3.4.4. Hoàn thiện việc ứng dụng công nghệ tin học trong công tác kế toán tài sản cố định hữu hình tại các doanh nghiệp

Ứng dụng công nghệ tin học vào công tác kế toán có ý nghĩa quan trọng trong việc nâng cao chất lượng thông tin kế toán nói riêng và hiệu quả quản lý nói chung. So với kế toán thủ công, việc ứng dụng công nghệ tin học vào công tác kế toán thể hiện những tính năng ưu việt sau:

- Cung cấp thông tin một cách nhanh chóng, chính xác, kịp thời, đáp ứng yêu cầu quản lý.

- Tiết kiệm hao phí lao động cho công tác hạch toán, đảm bảo công tác kế toán hiệu quả hơn do các phần mềm đã tự động xử lý, tính toán, ghi sổ và lập báo cáo

- Thuận tiện cho việc tìm kiếm số liệu, kiểm tra, đối chiếu và phát hiện sai sót

- Giúp công tác bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán được thuận lợi và an toàn.

Kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp là phần hành có khối lượng nghiệp vụ không lớn như hàng tồn kho hay vốn bằng tiền nhưng lại đa dạng, phức tạp liên quan đến nhiều bộ phận, nhiều phần hành khác nhau trong doanh nghiệp. Ý nghĩa của việc ứng dụng công nghệ tin học cho phần hành này thể hiện rõ nhất ở các nội dung sau:

- Hỗ trợ doanh nghiệp theo dõi, quản lý TSCĐHH ở từng bộ phận sử dụng theo từng nhóm, loại TSCĐHH cụ thể mà không vi phạm nguyên tắc hiệu quả trong kế toán

- Hỗ trợ doanh nghiệp trong khâu quản lý các chỉ tiêu đánh giá TSCĐHH. Với sự hỗ trợ của phần mềm kế toán, nhân viên kế toán chỉ cần cập nhật các số liệu liên quan đến xác định và điều chỉnh nguyên giá khi đưa TSCĐHH vào sử dụng, khi có những thay đổi về kết cấu TSCĐHH như trang bị thêm hoặc tháo dỡ bớt, khi sửa chữa nâng cấp.....Trong quá trình sử dụng, các chỉ tiêu về giá trị hao mòn, sự phân bổ chi phí khấu hao cho các bộ phận sử dụng và giá trị còn lại của mỗi TSCĐHH sẽ do phần mềm kế toán tính. Chính vì vậy, những nhược điểm về tính toán phức tạp của các phương pháp khấu hao khác ngoài khấu hao đường thẳng sẽ được khắc phục, các doanh nghiệp có điều kiện lựa chọn nhiều phương pháp khấu hao thích hợp hơn, đảm bảo không chỉ nguyên tắc hiệu quả mà cả nguyên tắc phù hợp.

- Hỗ trợ kế toán trong việc mở các sổ, thẻ chi tiết cũng như lập các báo cáo tài chính và báo cáo quản trị; cung cấp kịp thời, chính xác, tình hình và sự biến động của TSCĐHH cả về hiện vật và giá trị, phục vụ cho yêu cầu quản lý.

Khi ứng dụng công nghệ tin học cho phần hành kế toán TSCĐHH nói riêng và cho công tác kế toán của toàn doanh nghiệp nói riêng, các doanh nghiệp cần lưu ý các nguyên tắc cơ bản sau:

- Phần mềm kế toán sử dụng phải là hợp pháp, không vi phạm bản quyền.
- Phần mềm kế toán sử dụng phải khoa học và hợp lý, trên cơ sở Luật Kế toán, phù hợp với chuẩn mực kế toán và các chế độ chính sách tài chính kế toán của Nhà nước
- Phần mềm kế toán sử dụng phải phù hợp với đặc điểm, điều kiện, hoàn cảnh cụ thể của từng doanh nghiệp
- Phần mềm kế toán sử dụng phải quán triệt nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả.

3.5. ĐIỀU KIỆN THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH

Việc hoàn thiện kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp là một vấn đề cấp thiết và rất phức tạp, liên quan đến nhiều ngành, nhiều cấp quản lý. Vì vậy, để giải quyết vấn đề này cần có sự đồng bộ từ phía Nhà nước, các ngành chủ quản và bản thân các doanh nghiệp

3.5.1. Về phía Nhà nước và các ngành chủ quản:

- Cần hoàn thiện cơ chế và hệ thống pháp luật kinh tế tài chính phù hợp với nền kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước và các thông lệ quốc tế.

- Cần tổ chức triển khai và thực hiện Luật Kế toán một cách hiệu quả: Luật nói chung và Luật kế toán nói riêng sẽ tác động tới rất nhiều lĩnh vực khác nhau của nền kinh tế. Tuy nhiên hiện nay ý thức tôn trọng, thi hành luật trong nhân dân cũng như trong các doanh nghiệp còn chưa cao. Điều này xuất phát từ nhiều lý do nhưng chủ yếu là do sự hiểu biết về pháp luật ở nước ta còn kém. Vì vậy, ban hành luật thôi là chưa đủ mà vấn đề quan trọng là phải tuyên truyền cho mọi người đều biết và hiểu luật. Muốn vậy, Nhà nước cần ban hành các văn bản hướng dẫn thi hành Luật một cách đầy đủ, đồng bộ, kịp thời và tổ chức tập huấn Luật cùng các văn bản liên quan cho nhiều đối tượng khác nhau. Chẳng hạn như Bộ tài chính mở các lớp tập huấn luật cho các trường đại học, cao đẳng, trung học chuyên nghiệp, các tổ chức nghề nghiệp... các đối tượng này sẽ là nòng cốt trong việc phổ biến Luật thông qua việc đưa vào nội dung giảng dạy cho sinh viên hoặc tiếp tục tập huấn cho các đơn vị kế toán khác như các tổng công ty, công ty, các ngành.... Đến lượt mình, các đơn vị kế toán này sẽ tập huấn lại cho các đơn vị phụ thuộc.... Tuy nhiên, để đảm bảo việc triển khai thực hiện Luật được hiệu quả thì Nhà nước cũng cần có những quy định về xử lý các trường hợp không thực hiện hoặc vi phạm Luật.

- Cần tiếp tục thông qua và soạn thảo hoàn chỉnh hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam trên cơ sở tham khảo chuẩn mực kế toán quốc tế, kinh nghiệm kế toán của các nước phát triển và tiếp thu ý kiến của các chuyên gia kế toán trong nước.

- Cần rà soát, xem xét lại các văn bản liên quan đến công tác kế toán tài chính của doanh nghiệp để đảm bảo tính thống nhất giữa các văn bản này; đồng thời phải sửa đổi bổ sung các văn bản hiện hành theo Luật kế toán và các chuẩn mực kế toán mới. Cần hạn chế tối đa tình trạng liên tục ban hành văn bản dưới dạng nghị định, thông tư, văn bản sau phủ nhận văn bản trước khiến cho những người làm công tác kế toán tài chính tại các doanh nghiệp khó khăn trong việc cập nhật thông tin.

- Cần có hướng dẫn cụ thể về kế toán quản trị doanh nghiệp. Nhà nước cần có những quy định hướng dẫn cụ thể về kế toán quản trị. Xây dựng mô hình kế toán quản trị cho từng ngành hoặc theo loại hình doanh nghiệp, qui mô doanh nghiệp. Đồng thời Nhà nước cần tạo môi trường cho kế toán quản trị phát triển thông qua chiến lược đào tạo trong hệ thống các trường kinh tế. Cùng với Nhà nước, các bộ chủ quản cần tổ chức các cuộc hội thảo trao đổi kinh nghiệm, các lớp tập huấn ngắn ngày về kế toán quản trị cho cán bộ quản lý và nhân viên kế toán doanh nghiệp

3.5.2. Về phía doanh nghiệp

- Các doanh nghiệp phải nghiêm chỉnh chấp hành các chính sách, chế độ kế toán tài chính mà Nhà nước đã ban hành. Trên cơ sở các văn bản qui định đó, doanh nghiệp cần lựa chọn một chính sách kế toán phù hợp và áp dụng nhất quán cho mọi giao dịch, mọi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

- Các doanh nghiệp cần chú trọng xây dựng hệ thống kế toán quản trị phù hợp với yêu cầu, trình độ quản lý, trình độ trang bị cũng như trình độ của đội ngũ nhân viên kế toán

- Các doanh nghiệp cần chú ý tới việc trang bị các phương tiện hiện đại phục vụ công tác kế toán nhằm nâng cao hiệu suất làm việc của đội ngũ kế toán, đồng thời đáp ứng được yêu cầu khi hội nhập với các nước trong khu vực cũng như trên toàn thế giới

- Các doanh nghiệp phải tăng cường đào tạo, bồi dưỡng, nâng cao trình độ nghiệp vụ chuyên môn cho các nhà quản lý và nhân viên kế toán. Khắc phục tình trạng một số cán bộ quản lý, kế toán trưởng thiếu năng lực và yếu tư cách đạo đức thậm chí còn lợi dụng những kẽ hở trong chính sách, chế độ quản lý để đào sâu các mặt tiêu cực như trốn thuế, tham ô, lãng phí.....

KẾT LUẬN CHƯƠNG III

Với tên gọi “Hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế”, chương III của luận án đã đề cập tới sự cần thiết phải hoàn thiện kế toán TSCĐHH và các yêu cầu cả về lý luận cũng như thực tiễn khi hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế. Đó là những căn cứ quan trọng để tác giả đề xuất các giải pháp hoàn thiện cụ thể trên cả 4 phương diện: chuẩn mực kế toán về TSCĐHH; nội dung công tác kế toán TSCĐHH từ góc độ kế toán tài chính; nội dung công tác kế toán TSCĐHH từ góc độ kế toán quản trị và việc ứng dụng công nghệ tin học trong công tác kế toán TSCĐHH tại các doanh nghiệp. Các điều kiện thực hiện mà luận án đưa ra, khi được tuân thủ, sẽ góp phần tăng tính khả thi cho các giải pháp đã đề xuất.

KẾT LUẬN

TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng là một trong 3 yếu tố cơ bản, giữ vai trò quan trọng và quyết định đến sự tồn tại, phát triển của mỗi doanh nghiệp trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Đặc biệt, trong điều kiện hội nhập hiện nay, để phát triển vững chắc và nâng cao năng lực cạnh tranh, các doanh nghiệp phải không ngừng đổi mới hệ thống máy móc thiết bị và công nghệ sản xuất. Việc đầu tư, quản lý và sử dụng tốt TSCĐHH trong quá trình sản xuất kinh doanh sẽ góp phần mang lại hiệu quả kinh tế tối đa cho mỗi doanh nghiệp.

Tuy nhiên, để có thể ra các quyết định đúng hướng đòi hỏi phải có đầy đủ thông tin. Muốn vậy, các doanh nghiệp phải cải tiến, hoàn thiện các công cụ quản lý có chức năng thu thập, xử lý cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý vĩ mô của Nhà nước cũng như quản lý vi mô của doanh nghiệp, trong đó có nội dung hoàn thiện công tác kế toán.

Qua toàn bộ nội dung đã được trình bày trong luận án: “Hoàn thiện kế toán tài sản cố định hữu hình ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế”, với đối tượng và phạm vi nghiên cứu xác định, tác giả đã hoàn thành mục tiêu nghiên cứu, cụ thể là:

- Luận án đã hệ thống hoá những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế

- Luận án đã nghiên cứu, phân tích các chuẩn mực kế toán liên quan đến TSCĐHH

- Luận án đã nghiên cứu đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý và bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay

- Luận án đã hệ thống hoá lịch sử phát triển của chế độ kế toán Việt Nam nói chung và chế độ kế toán TSCĐHH nói riêng qua các thời kỳ.

- Luận án đã phân tích và đánh giá thực trạng công tác kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp Việt Nam

- Luận án đã đề xuất phương hướng và giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐHH ở các doanh nghiệp nhằm đáp ứng yêu cầu của quá trình hội nhập kinh tế. Các giải pháp hoàn thiện được tập trung ở 4 nội dung cơ bản là:

- Hoàn thiện chuẩn mực kế toán TSCĐHH: bao gồm các giải pháp hoàn thiện chuẩn mực về TSCĐHH – VAS 03 với nội dung chủ yếu là điều chỉnh lại định nghĩa về TSCĐHH, bổ sung các qui định về đánh giá lại sau ghi nhận ban đầu và qui định về sự thu hồi của giá trị kế toán; giải pháp hoàn thiện các chuẩn mực kế toán liên quan về TSCĐHH mà cụ thể là kiến nghị bổ sung chuẩn mực về sự giảm giá trị của tài sản; đồng thời đề xuất việc hoàn thiện hệ thống văn bản hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực về TSCĐHH.

- Hoàn thiện công tác kế toán TSCĐHH trong doanh nghiệp từ góc độ kế toán tài chính: bao gồm các giải pháp hoàn thiện từ phân công lao động kế toán tới hệ thống chứng từ, sổ sách và báo cáo phục vụ công tác kế toán TSCĐHH.

- Hoàn thiện công tác kế toán TSCĐHH trong doanh nghiệp từ góc độ kế toán quản trị: bao gồm các giải pháp hoàn thiện nhân sự thực hiện kế toán quản trị; hoàn thiện công tác thu thập, xử lý thông tin và xây dựng hệ thống báo cáo quản trị về TSCĐHH.

- Hoàn thiện việc ứng dụng công nghệ tin học gắn với việc nâng cao hiệu quả công tác kế toán TSCĐHH trong doanh nghiệp.

Ngoài ra, luận án cũng chỉ rõ những điều kiện cần thiết phải thực hiện từ phía Nhà nước và các cơ quan chủ quản cũng như bản thân các doanh nghiệp để tăng tính khả thi cho các giải pháp hoàn thiện đã đề xuất.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

1. Nguyễn Thị Thu Liên (2002), “Valuation methods and Implications in Vietnam’s Equitization Process”, MPP Thesis, KDI School, Korea.
2. Nguyễn Thị Thu Liên, “Một số nội dung chủ yếu của chuẩn mực kế toán về tài sản cố định hữu hình ban hành theo QĐ 149/2001/QĐ-BTC”, Tạp chí *Kinh tế phát triển* (95), tr37-39.
3. Nguyễn Thị Thu Liên, “Bàn về các phương pháp tính khấu hao tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay”, Tạp chí *Kinh tế phát triển* (Đặc san), tr48-50.
4. Nguyễn Thị Thu Liên, “Thực trạng và phương hướng hoàn thiện công tác kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay”, Tạp chí *Kinh tế phát triển* (138), tr28-30.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Bộ Tài chính (1970), *Quyết định 425-TC/CĐKT ngày 14/12/1970 về ban hành hệ thống tài khoản kế toán thống nhất*, Hà nội.
2. Bộ Tài chính (1970), *Quyết định 426 -TC/CĐKT ngày 14/12/1970 về ban hành Chế độ sổ sách kế toán theo hình thức Nhật ký chứng từ*, Hà nội.
3. Bộ Tài chính (1980), *Quyết định 222-TC/CĐKT ngày 11/10/1980 về ban hành chế độ kế toán tài sản cố định trong các xí nghiệp quốc doanh*, Hà nội.
4. Bộ Tài chính (1986), *Quyết định 507-TC/ĐTXD ngày 22/07/1986 về ban hành chế độ quản lý, khấu hao TSCĐ và định mức khấu hao TSCĐ*, Hà nội.
5. Bộ Tài chính (1990), *Thông tư 33-TC/CN ngày 31/07/1990 qui định chế độ khấu hao TSCĐ*, Hà nội.
6. Bộ Tài chính (1990), *Thông tư 34-TC/CN ngày 31/7/1990 hướng dẫn việc chuyển giao, cho thuê, nhượng bán, thanh lý TSCĐ*, Hà nội.
7. Bộ Tài chính (1995), *Quyết định 1141-TC/CĐKT ngày 1/11/1995 về việc ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà nội
8. Bộ Tài chính (1996), *Quyết định 1062-TC/QĐ/CĐTC ngày 14/11/1996 về việc quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Hà nội.
9. Bộ Tài chính (1999), *Quyết định 166/1999/QĐ-BTC ngày 30/12/1999 về việc quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Hà nội.
10. Bộ Tài chính (2001), *Quyết định 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 về ban hành và công bố 4 Chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1)*, Hà nội.
11. Bộ Tài chính (2002), *Thông tư 89/2002/TT-BTC ngày 9/10/2002 về hướng dẫn thực hiện 4 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1)*, Hà nội.

12. Bộ Tài chính (2002), *Quyết định 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 về ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 2)*, Hà nội.
13. Bộ Tài chính (2003), *Thông tư 105/2003/TT-BTC ngày 4/11/2003 về hướng dẫn thực hiện 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 2)*, Hà nội.
14. Bộ Tài chính (2003), *Quyết định 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 3)*, Hà nội.
15. Bộ Tài chính (2003), *Quyết định 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 về ban hành chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Hà nội.
16. Bộ Tài chính (2005), *Thông tư 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 hướng dẫn thực hiện 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 3)*, Hà nội.
17. Bộ Tài chính (2006), *Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 về việc ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà nội.
18. Dự án kế toán - kiểm toán Euro- Tap Viet (2000), *Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà nội.
19. Nguyễn Tuấn Duy (1999), *Hoàn thiện kế toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp thương mại nước ta*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học Thương mại, Hà nội.
20. Nguyễn Thị Đông (2007), *Giáo trình Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà nội.
21. Đặng Thị Loan (2006), *Giáo trình Kế toán tài chính trong các doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, Hà nội.
22. C. Mác (1960), *Tư bản quyền I, tập II (sách dịch)*, Nhà xuất bản Sự thật, Hà nội.

23. Nguyễn Năng Phúc (2008), *Giáo trình Phân tích báo cáo tài chính*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, Hà nội.
24. Nguyễn Minh Phương, Nguyễn Thị Đông (2002), *Giáo trình Kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà nội.

Tiếng Anh

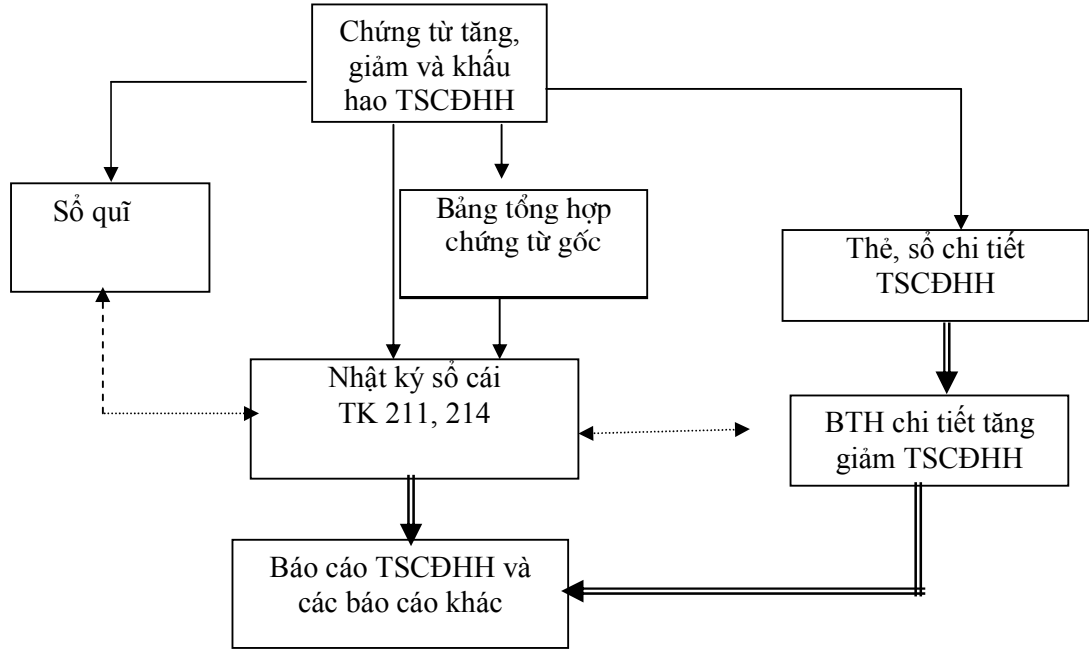
25. Allan b. Afterman (1995), *International Accounting, Financial Reporting and Analysis A.U.S. Perspective*, Warren, Gorham & Lamont.
26. Barry J. Epstein & Abbas Ali Mirza (2001), *IAS 2001 Interpretation and Application of International Accounting standard*, John Wiley & Sons, INC. New York.
27. Belverd E. Needles, Henry R. Anderson & James C. Caldwell, *Principles Of Accounting*, Houghton Mifflin Company, Boston.
28. Belverd E. Needles & Marian Dowers (1998), *Financial Accounting*, Houghton Mifflin Company, New York.
29. Charles T. Horngren & Wulter T. Harrison (1989), *Accounting*, Prentice-Hall International, Inc.
30. Charles T. Horngren & Gary L. Sundem (1993), *Management Accounting*, Prentice-Hall International, Inc.
31. Charles T. Horngren, George Foster & Srikant M. Datar (1994), *Cost Accounting a Managerial Emphasis*, Prentice-Hall International, Inc.
32. Clyde P. Stickney & Roman L. Weil (1994), *Financial Accounting an introduction to Concepts, methods and Uses*, Harcourt brace & Company.

33. Donal E. Kilso & Jerry J. Weygandt, *Intermediate Accounting 1*, John Wiley & Sons, INC. New York.
34. Donal E. Kilso & Jerry J. Weygandt, *Intermediate Accounting 2*, John Wiley & Sons, INC. New York.
35. Donal E. Kilso & Jerry J. Weygandt, *Intermediate Accounting 3*, John Wiley & Sons, INC. New York.
36. International Accounting standard Committee Foundation (IASCF) (2003), *Improvements to International Accounting standard*.
37. John G. Helmkamp, Leroy F. Imdieke and Ralph E. Smith (1983), *Principles of Accounting*, John Wiley & Sons, INC. New York.
38. Kermit D. Larson (1990), *Fundamental Accounting Principles*, Richard D. Irwin, Inc.
39. Lee H. Radebaugh & Sidney J. Gray (1997), *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley & Sons, INC. New York.
40. M. Zafar Iqbal (2002), *International Accounting a Global Perspective*, South-Western.
41. Marci Flannery (1994), *Financial Accounting an Introduction to Concepts, Methods and Uses*, The Dryden Press.
42. Mary A. Meigs, Robert F. Meigs & Walter B. Meigs (1993), *Meigs & Meigs Accounting The Basis For Business Decisions*, Prentice-Hall International, Inc.
43. Mike Bazley, Phil Hancock, Aidan Berry & Robin Jarvis (1997,1999), *Contemporary Accounting: A Conceptual Approach*, Nelson Thomson Learning.




44. Robert K. Eskew & Daniel L. Jensen (1992), *Financial Accounting*, McGraw-Hill, Inc. New York.
45. Ross M. Skinner & J. Alex Milburn (2001), *Accounting Standards in Evolution*, Pearson Education Canada Inc., Toronto, Ontario.
46. Scott Henderson & Graham Peirson (1994), *Issues in Financial Accounting*, Longman Australia.
47. Thomas E. King, Valdean C. Lembke & John H. Smith (1997), *Financial Accounting a Decision making Approach*, John Wiley & Sons, INC. New York.
48. Ulric J. Gelinas & Steve G. Sutton (2002), *Accounting Information Systems*, South-Western.

Phụ lục 01

Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức Nhật ký sổ cái

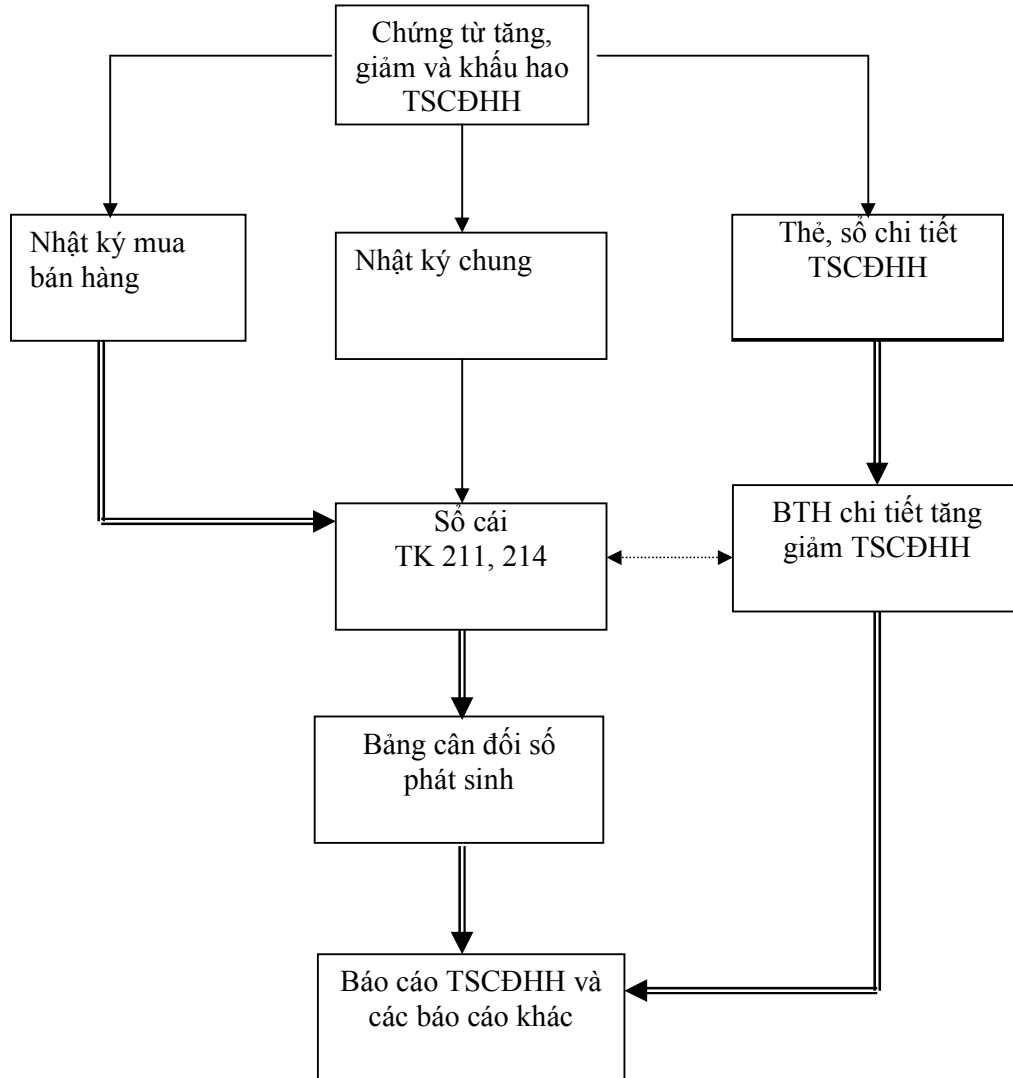


Chú thích:




-  Ghi hàng ngày
-  Ghi định kỳ
-  Đối chiếu, kiểm tra

Phụ lục 02

Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức Nhật ký chung

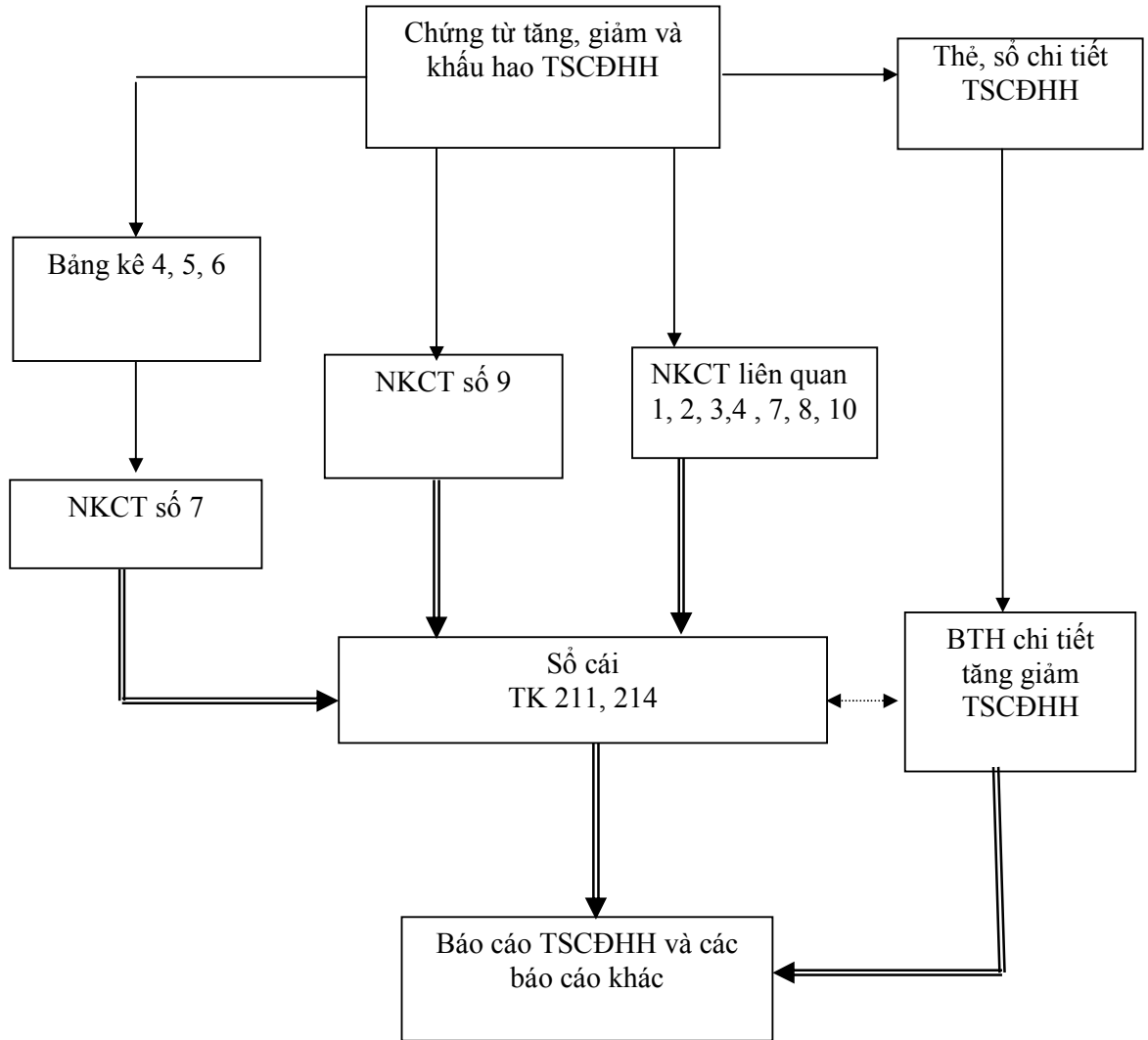


Chú thích:


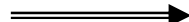

-  - Ghi hàng ngày
-  - Ghi định kỳ
-  - Đối chiếu, kiểm tra

Phụ lục 03

Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức Nhật ký chứng từ

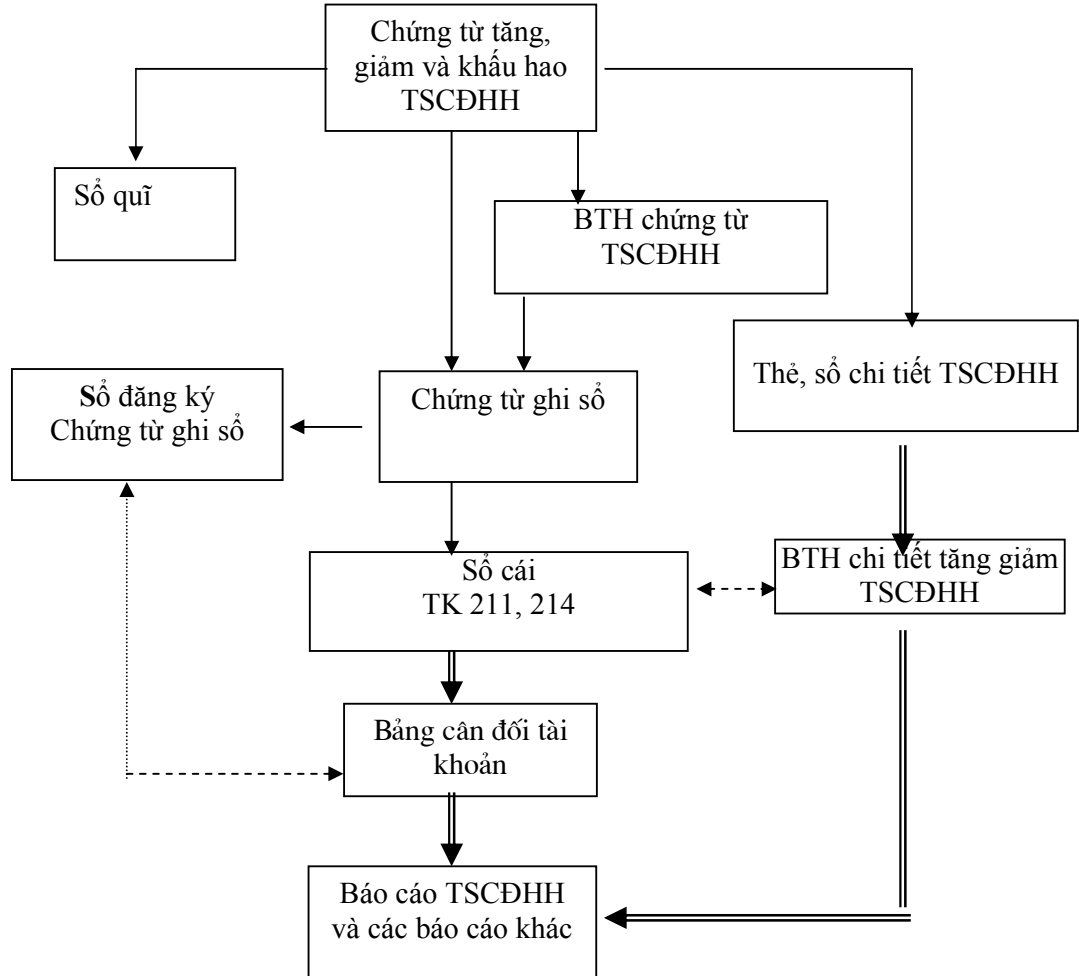


Chú thích:

-  - Ghi hàng ngày
-  - Ghi định kỳ
-  - Đối chiếu, kiểm tra

Phụ lục 04

Trình tự kế toán TSCĐHH theo hình thức Chứng từ ghi sổ



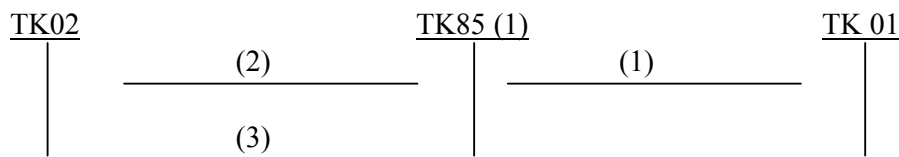
Chú thích:

- - Ghi hàng ngày
- ==> - Ghi định kỳ
- ←.-.-> - Đối chiếu, kiểm tra

Phụ lục 05

Sơ đồ kế toán TSCĐHH giai đoạn 1970 - 1988

5.1. Bút toán tăng nguyên giá TSCĐHH

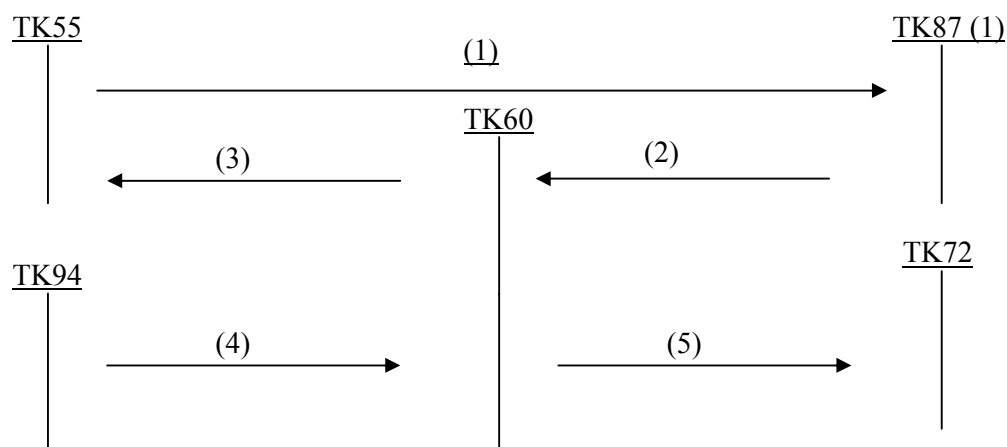


1. Ghi tăng nguyên giá.

2. Ghi tăng giá trị hao mòn TSCĐ nhận từ xí nghiệp khác không phải trả tiền, theo số khấu hao cơ bản đã trích.

3. Ghi tăng giá trị hao mòn TSCĐ mua lại từ xí nghiệp khác theo số chênh lệch giữa nguyên giá TSCĐ bên bán - chi phí vận chuyển lắp đặt cũ - giá thoả thuận 2 bên.

5.2. Bút toán thanh toán.



(1) Thanh toán tiền mua TSCĐ bằng quỹ khuyến khích phát triển sản xuất kinh doanh tiền gửi ngân hàng.

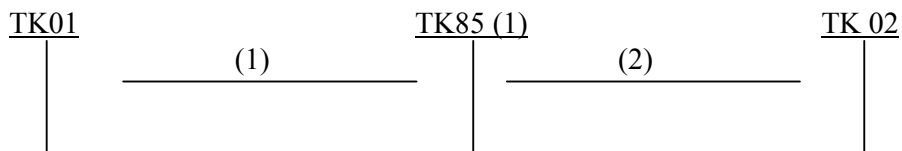
(2) Mua TSCĐ bằng quỹ phạt tiền sản xuất kinh doanh chưa thanh toán.

(3) Thanh toán với người bán bằng TGNH.

(4) Vay dài hạn ngân hàng thanh toán với người bán.

(5) Thanh toán tiền mua TSCĐ bằng lợi nhuận và các nguồn vốn khác.

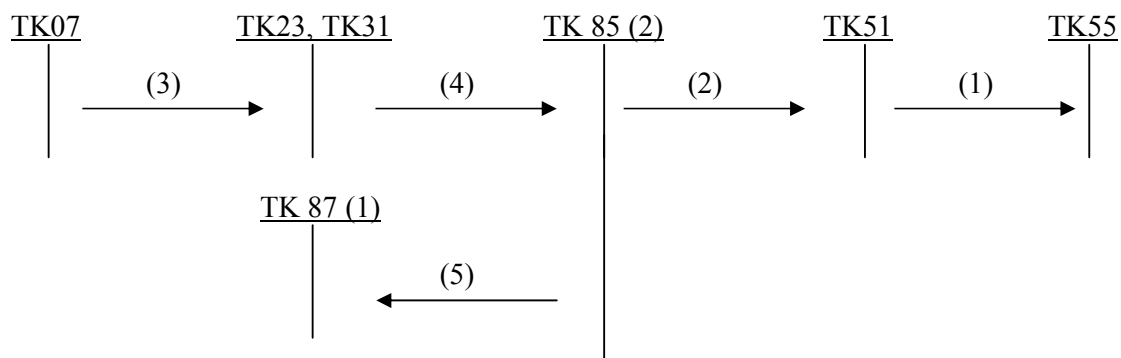
5.3. Bút toán xoá sổ TSCĐ.



(1) Giảm nguyên giá

(2) giảm giá trị hao mòn TSCĐ.

5.4. Bút toán phản ánh thu nhập và chi phí thanh lý TSCĐ.



(1). Thu nhập từ thanh lý bằng TGNH.

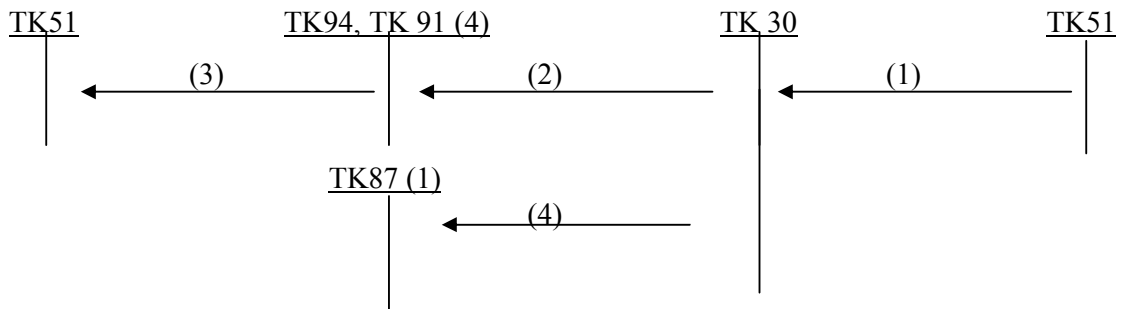
(2) Kết chuyển giá trị thu nhập từ thanh lý.

(3) Tập hợp chi phí từ thanh lý.

(4) Kết chuyển chi phí thanh lý.

(5) Kết chuyển lãi do thanh lý.

5.5. Bút toán phản ánh thu nhập từ nhượng bán.



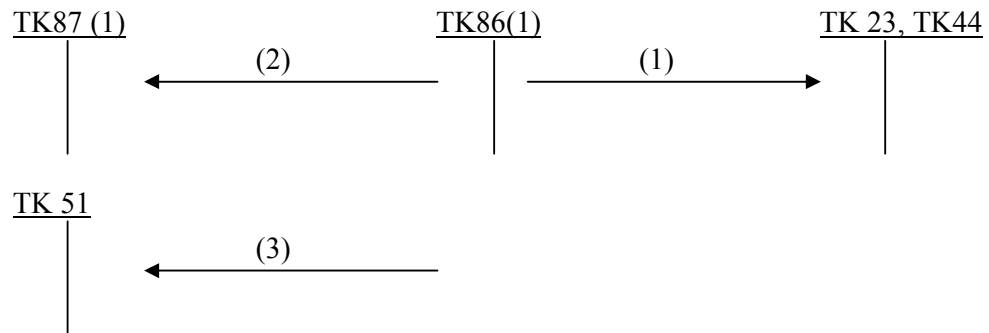
(1): Thu tiền từ nhượng bán.

(2): Trả nợ ngân hàng hoặc nộp ngân sách.

(3): Thanh toán bằng TGNH.

(4): Bổ sung quỹ khuyến khích phát triển sản xuất kinh doanh.

5.6. Bút toán khấu hao TSCĐ.

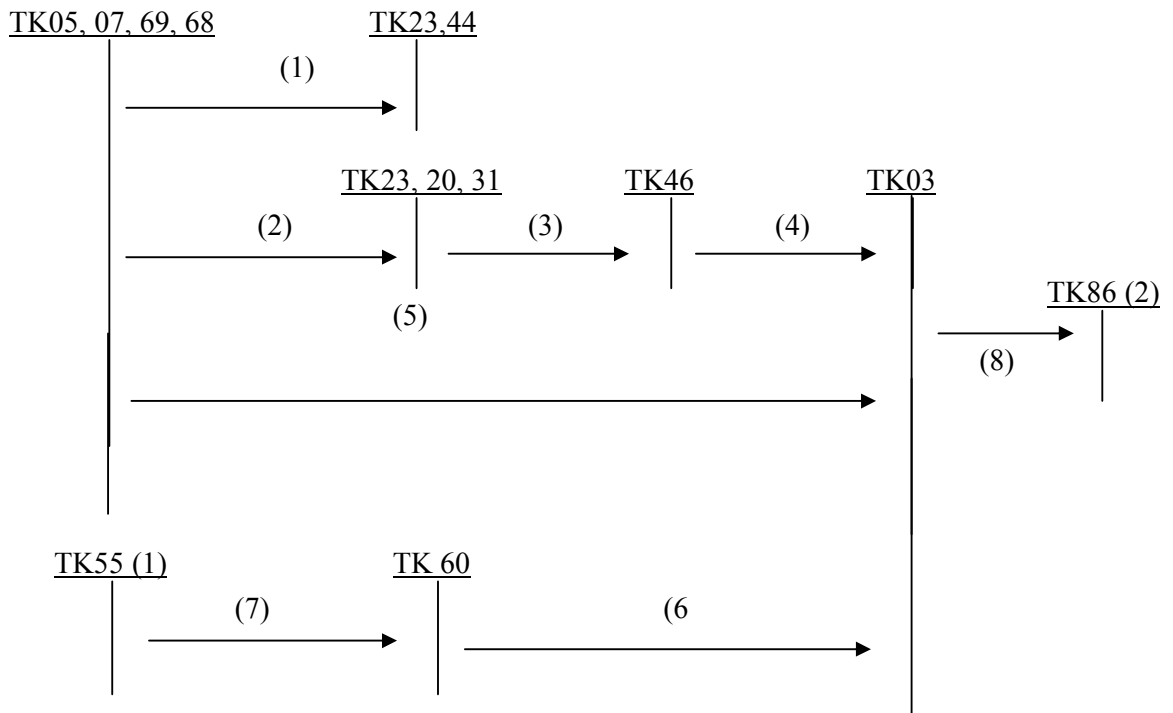


(1) Tính khấu hao TSCĐ vào chi phí.

(2) Bổ sung quỹ khuyến khích phát triển sản xuất kinh doanh

(3) nộp ngân sách.

5.7. Bút toán sửa chữa lớn.

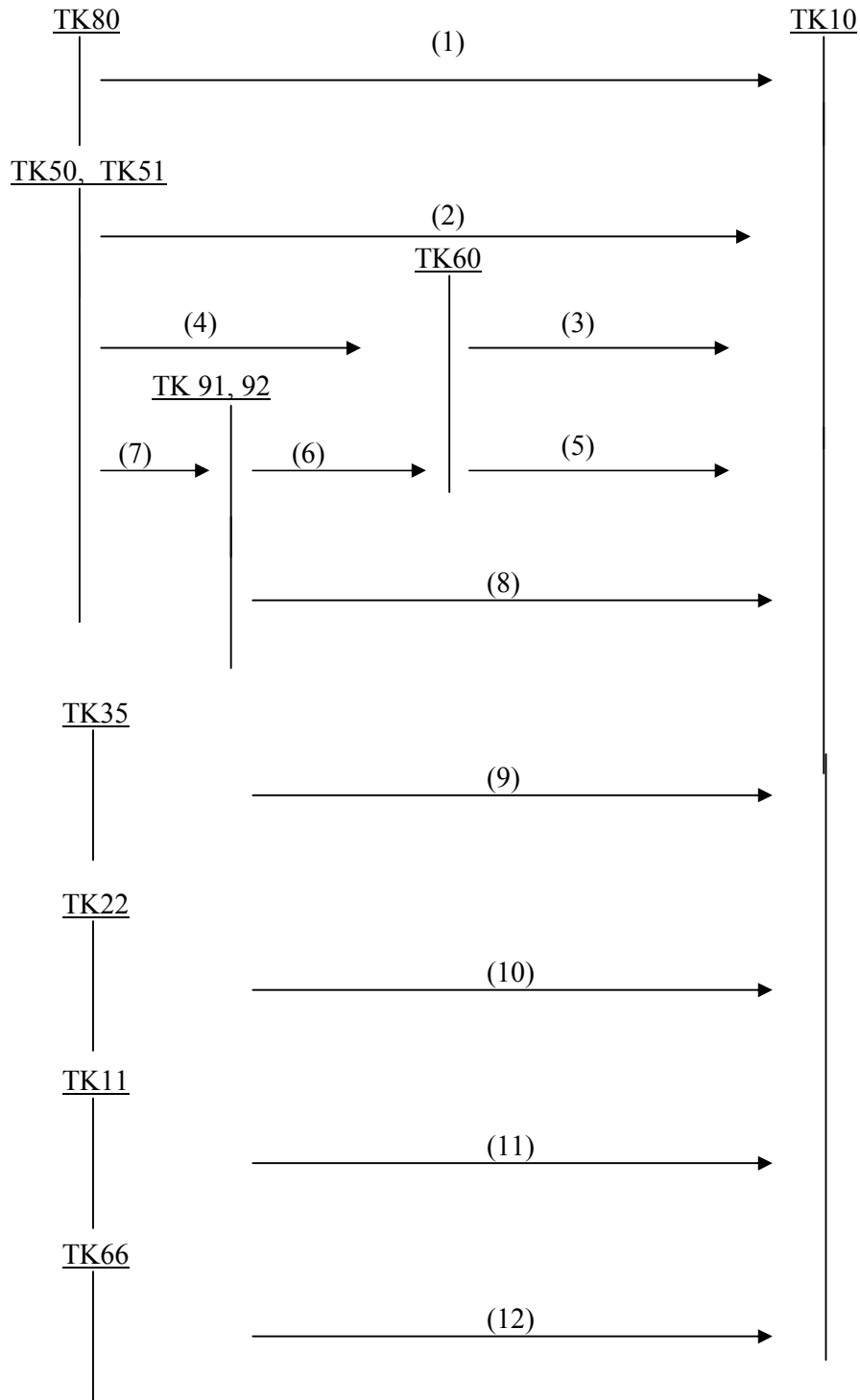


- (1): Phản ánh chi phí sửa chữa thường xuyên.
- (2): Tập hợp chi phí sửa chữa lớn.
- (3): Kết chuyển giá thành SCL của bộ phận sản xuất phụ.
- (4): Kết chuyển giá trị SCL của bộ phận sản xuất.
- (5): Tập hợp chi phí sửa chữa lớn tự làm.

Phụ lục 06

**Sơ đồ kế toán TSCĐHH tại các doanh nghiệp quốc doanh
giai đoạn 1989 – 1994**

6.1. Kế toán tăng TSCĐ HH



(1) TSCĐ tăng do được cấp, biếu tặng, nhận GVLD góp vốn liên doanh hoặc thừa khi liên hệ.

(2) Mua TSCĐ thanh toán ngay.

(3) (5): Mua TSCĐ chưa thanh toán.

(4): Thanh toán tiền mua TSCĐ bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng.

(5) (8): Thanh toán tiền mua TSCĐ bằng tiền vay.

(7) Trả nợ vay.

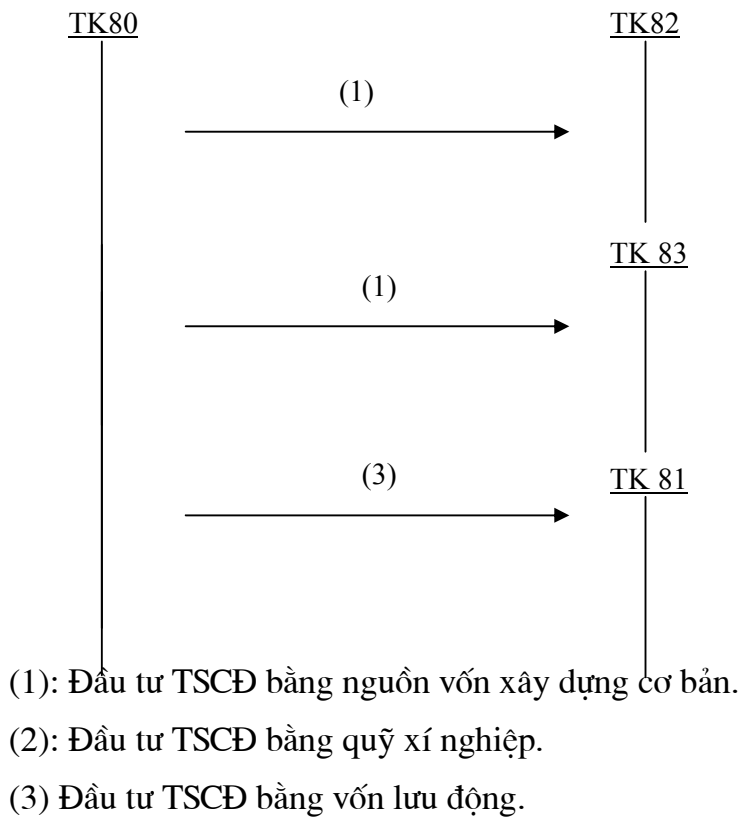
(9): TSCĐ tăng do XCB toàn thành.

(10): TSCĐ tăng do công cụ dụng cụ chưa dựng chuyển thành.

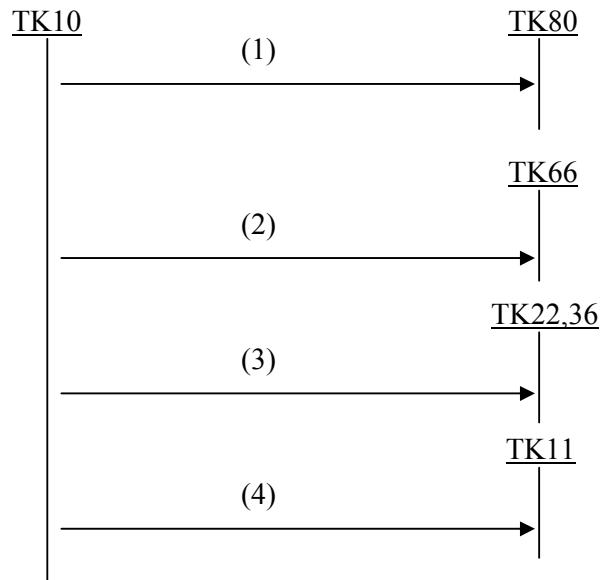
(11): Số hao mòn của TSCĐ đã qua sử dụng.

(12): Nhận lại vốn góp liên doanh bằng TSCĐ.

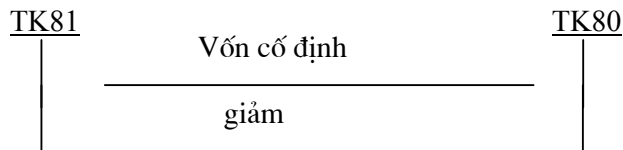
6.2. Bút toán kết chuyển nguồn.



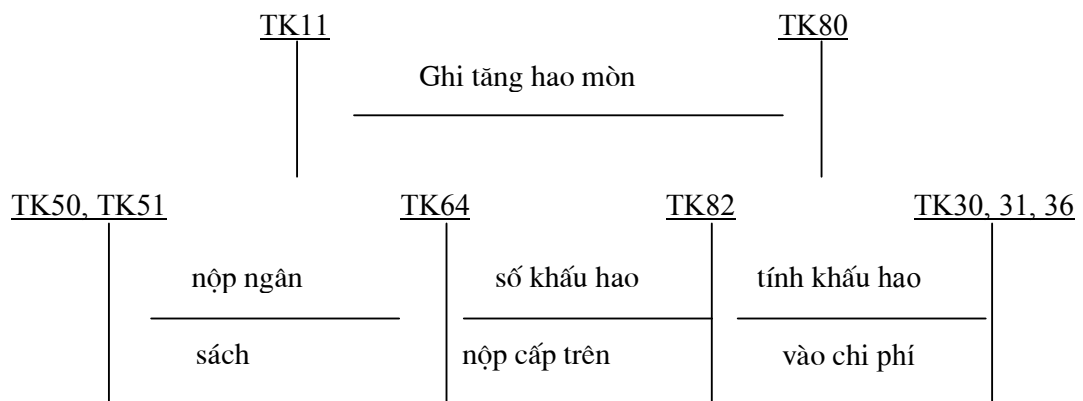
6.3. Bút toán giảm TSCĐ.



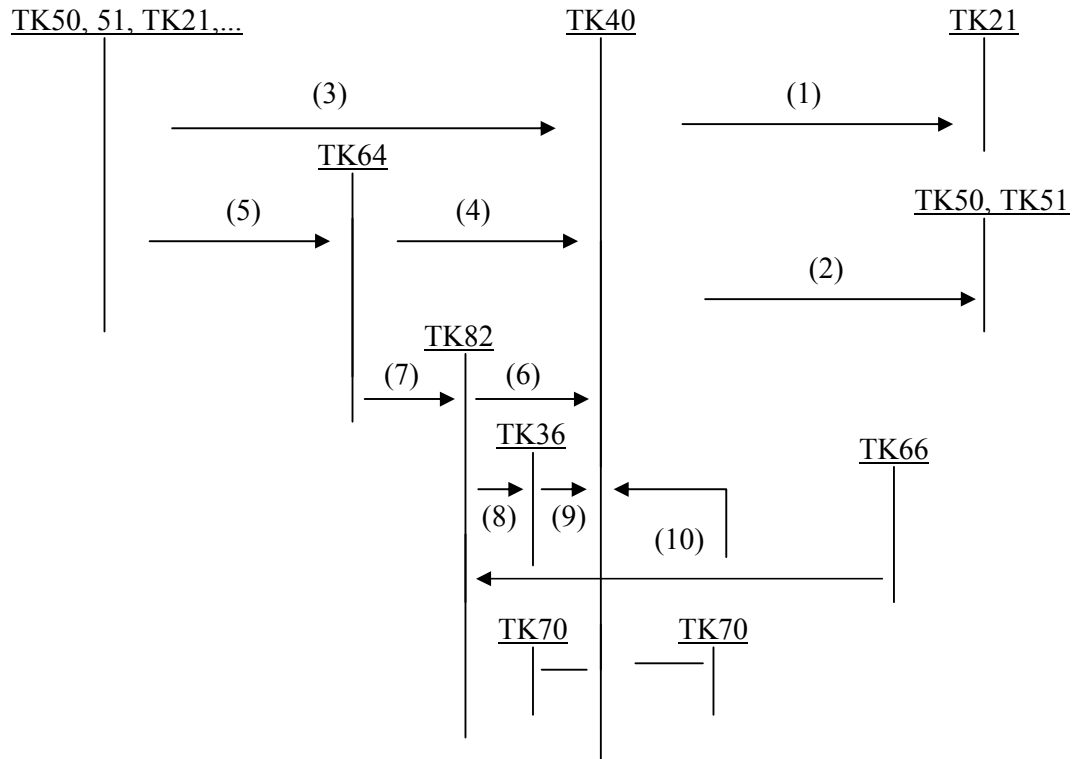
- (1) GTCL của TSCĐ giảm do thanh lý, nhượng bán, trả lại vốn góp.
- (2) Giá trị còn lại của TSCĐ đem đi góp vốn liên doanh.
- (3) Giá trị còn lại của TSCĐ chuyển thành công cụ, dụng cụ.
- (4) Hao mòn TSCĐ giảm.



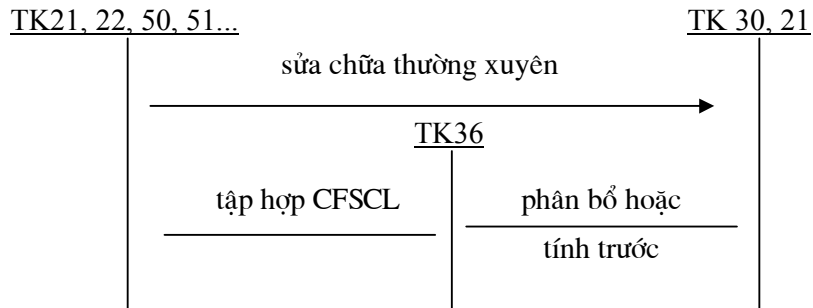
6.4. Kế toán khấu hao TSCĐ.

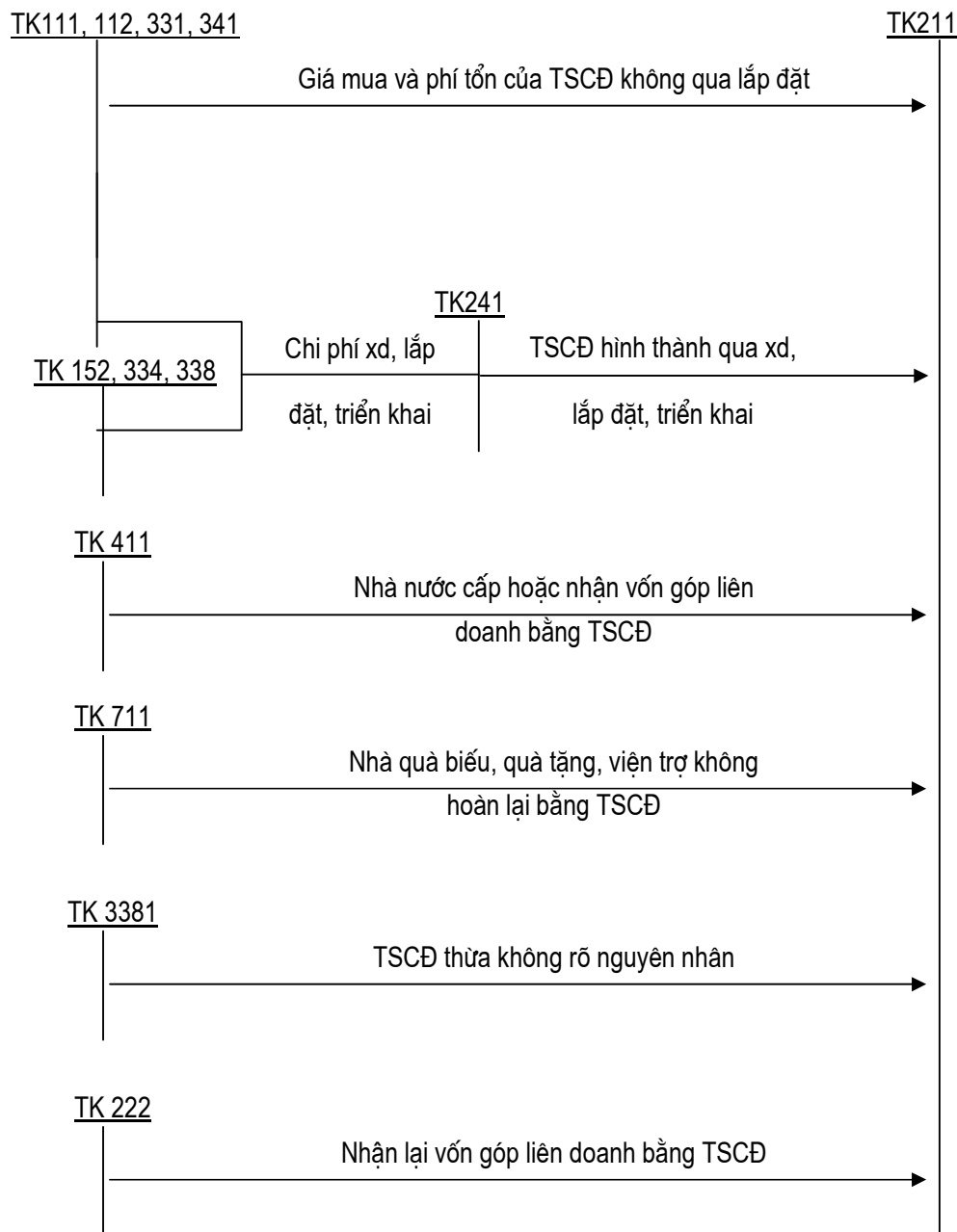


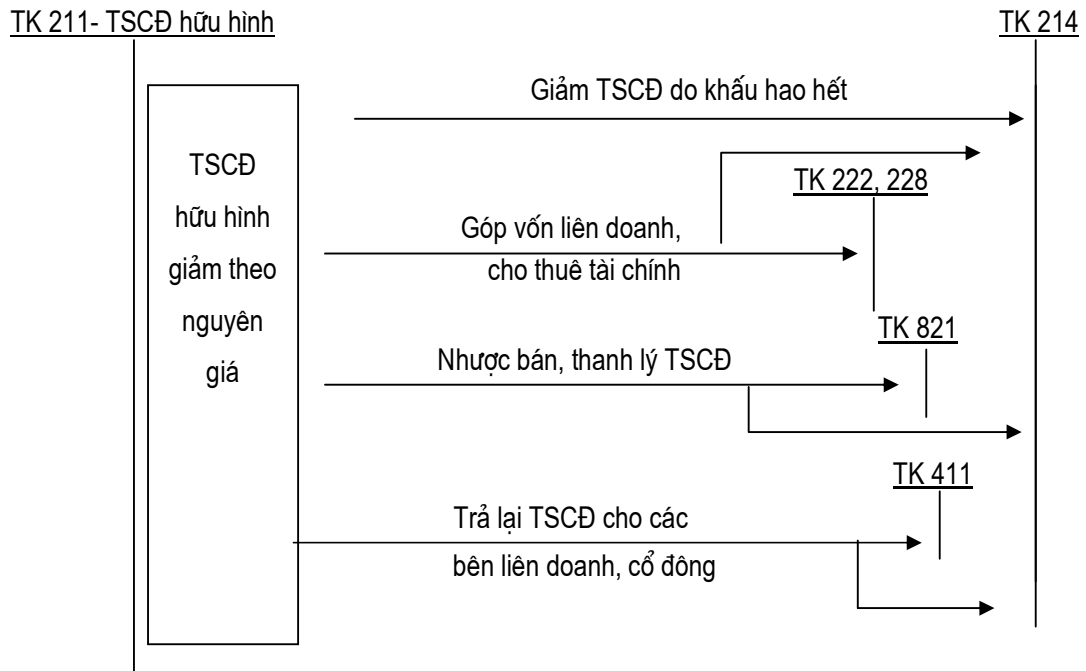
6.5. Bút toán phản ánh thu nhập và chi phí phát sinh.



6.6. Kế toán sửa chữa TSCĐ.



Phụ lục 07**Sơ đồ kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp giai đoạn 1995 - 2000****7.1. Kế toán tổng hợp tăng TSCĐHH**

7.2. Kế toán tổng hợp giảm TSCĐHH

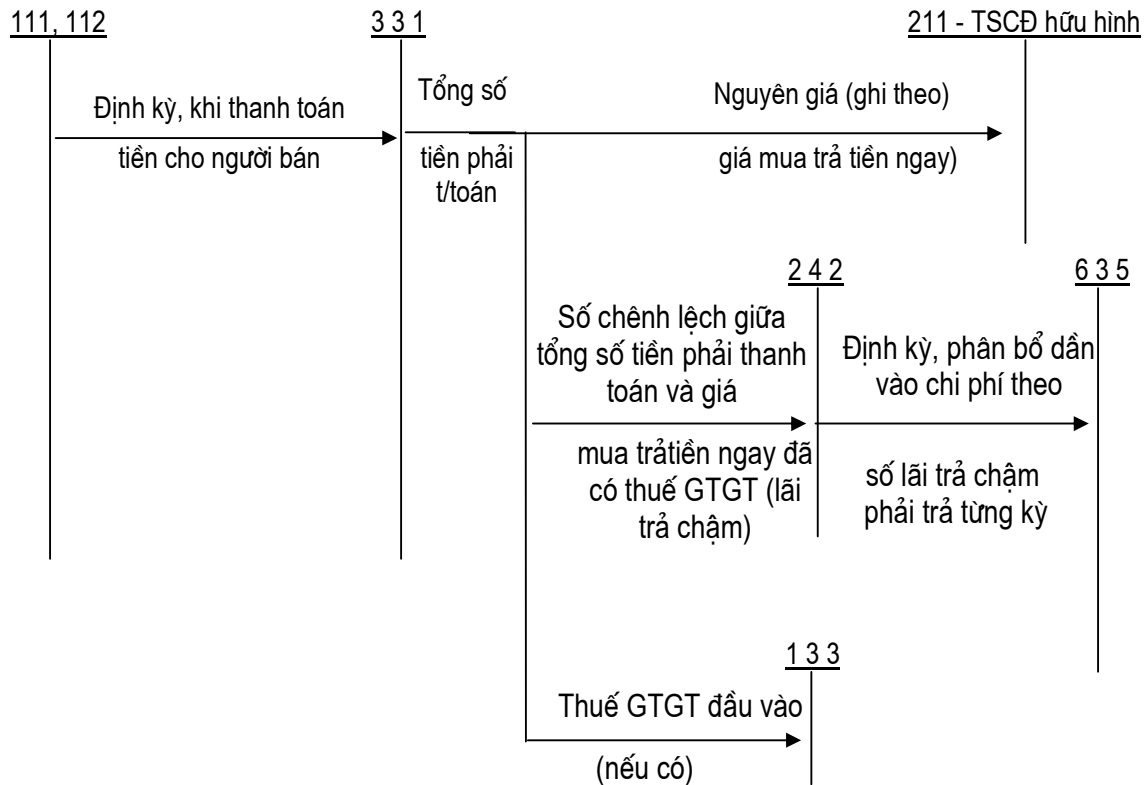
Phụ lục 08**Danh mục chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành**

Đợt	Văn bản pháp luật	Hệ thống chuẩn mực kế toán
1	Quyết định 149/2000/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 và Thông tư 89/2002/TT-BTC ngày 9/10/2002 của Bộ tài chính về việc ban hành, công bố và hướng dẫn thực hiện 4 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1)	- VAS 02 “Hàng tồn kho” - VAS 03 “TSCĐ hữu hình” - VAS 04 “TSCĐ vô hình” - VAS 14 “Doanh thu và thu nhập khác”
2	Quyết định 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Thông tư 105/2003/TT-BTC ngày 4/11/2003 của Bộ tài chính về việc ban hành, công bố và hướng dẫn thực hiện 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 2)	- VAS 01 “CMKT chung” - VAS 06 “Thuê tài sản” - VAS 10 “Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái” - VAS 15 “Hợp đồng xây dựng” - VAS 16 “Chi phí đi vay” - VAS 24 “Báo cáo lưu chuyển tiền tệ”
3	Quyết định 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 và Thông tư 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 của Bộ tài chính về việc ban hành, công bố và hướng dẫn thực hiện 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 3)	VAS 05 “Bất động sản đầu tư” - VAS 07 “kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết” - VAS 08 “Thông tin tài chính về những khoản góp vốn liên doanh” - VAS 21 “Trình bày báo cáo tài chính” - VAS 25 “Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con” - VAS 26 “Thông tin về các bên liên quan”

4	Quyết định 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 và Thông tư 20/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ tài chính về việc ban hành, công bố và hướng dẫn thực hiện 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 4)	<ul style="list-style-type: none"> -VAS 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp” - VAS 22 “Trình bày bổ sung báo cáo tài chính các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự” - VAS 23 “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm” - VAS 27 “Báo cáo tài chính giữa niên độ” - VAS 28 “Báo cáo bộ phận” - VAS 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót”
5	Quyết định 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 và Thông tư 21/2006/TT-BTC ngàycủa Bộ tài chính về việc ban hành, công bố và hướng dẫn thực hiện 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 5)	<ul style="list-style-type: none"> - VAS 11 “Hợp nhất kinh doanh” - VAS 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm năng” - VAS 19 “ Hợp đồng bảo hiểm” - VAS 30 “ Lãi trên cổ phiếu”

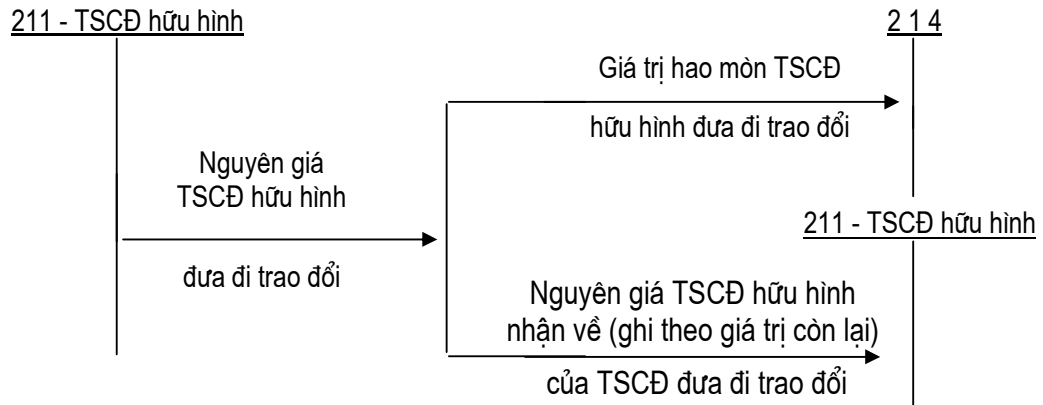
Phụ lục 09

**Sơ đồ kế toán một số nghiệp vụ mới về TSCĐHH
giai đoạn 2000 đến nay**

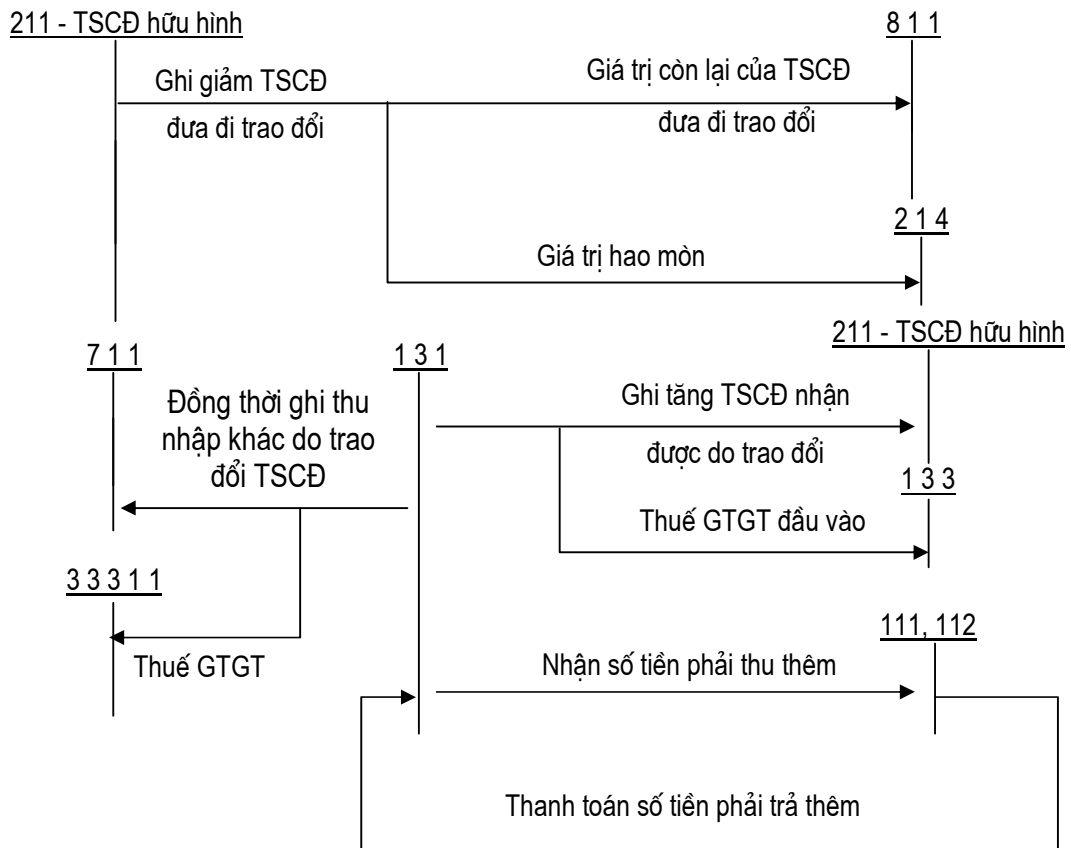
9.1. Kế toán TSCĐHH mua ngoài theo phương thức trả chậm, trả góp

9.2. Kế toán TSCĐHH mua dưới hình thức trao đổi

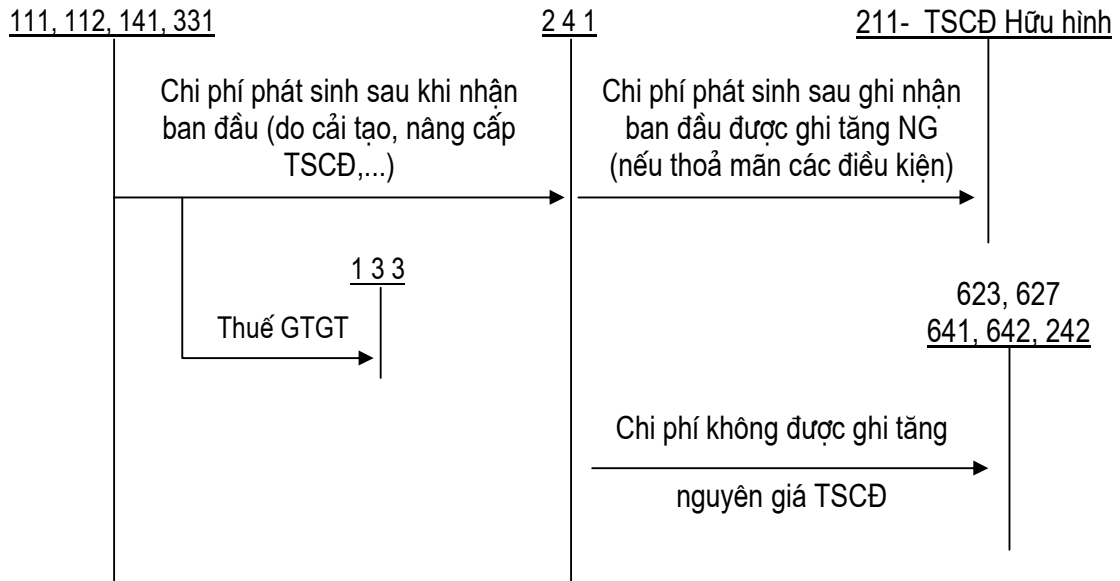
1- Trường hợp mua dưới hình thức trao đổi với TSCĐ tương tự:



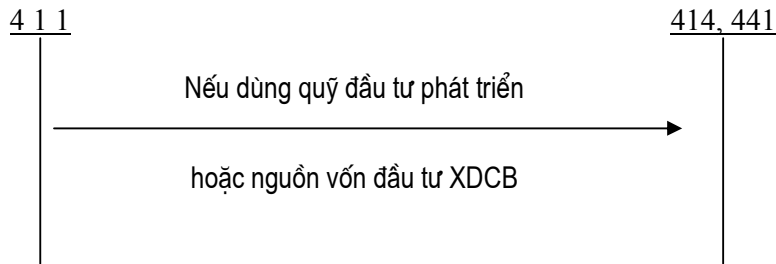
2- Trường hợp mua dưới hình thức trao đổi với TSCĐ không tương tự

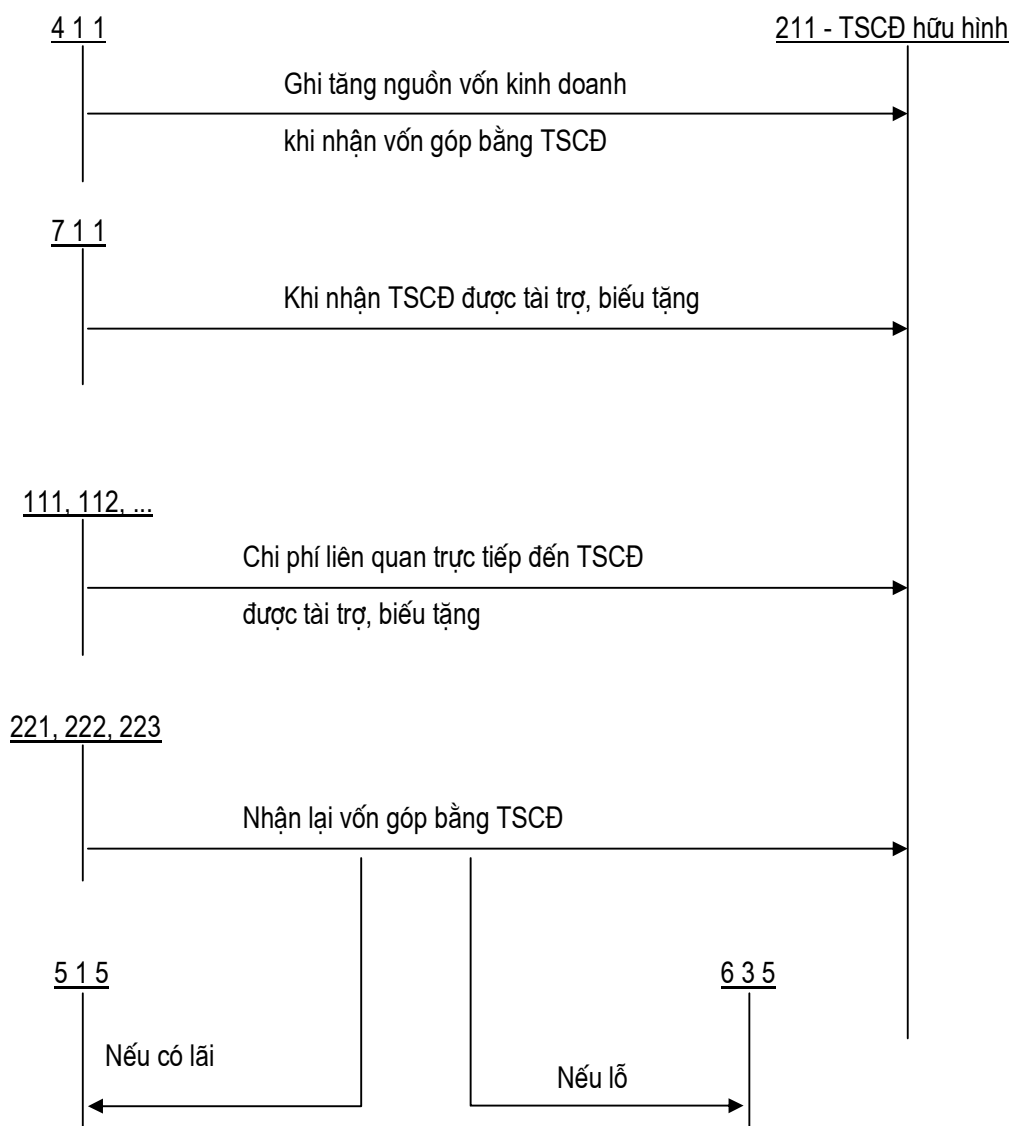


9.3.Kế toán chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

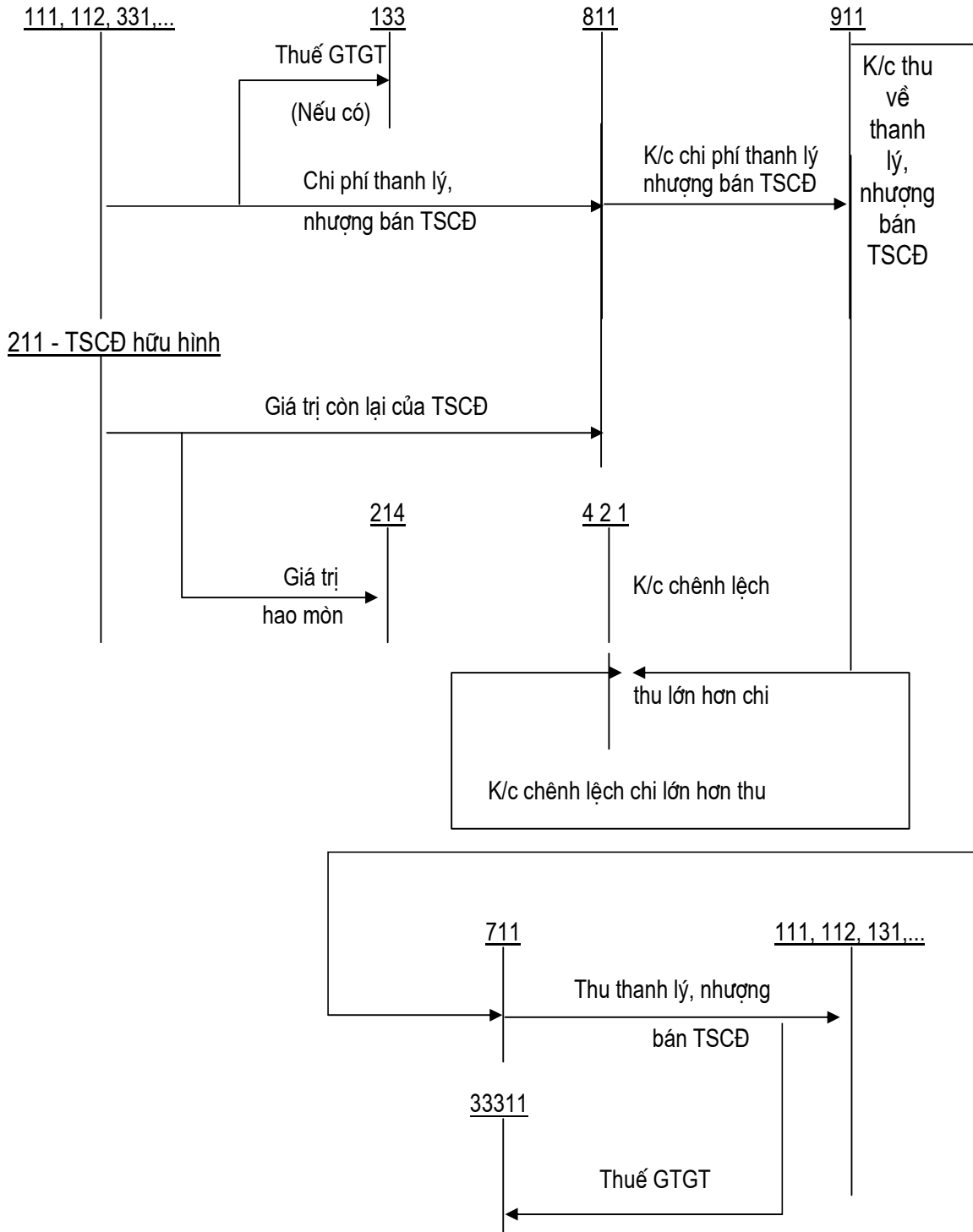


Căn cứ vào nguồn vốn hoặc quỹ dùng để cải tạo, nâng cấp,... TSCĐ, đồng thời ghi:

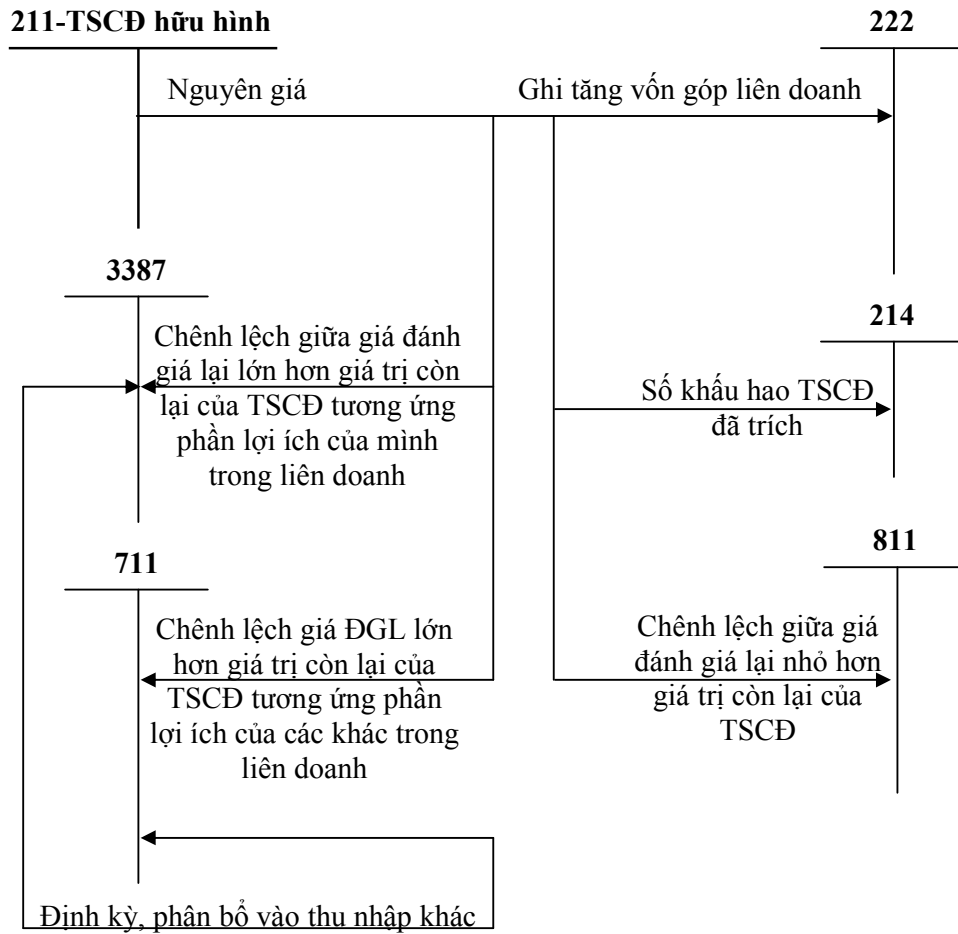


9.4 Các trường hợp ghi tăng TSCĐHH khác

9.5. Kế toán thanh lý nhượng bán TSCĐHH



9.6. Kế toán góp vốn bằng TSCĐHH vào cơ sở liên doanh đồng kiểm soát



Phụ lục 10**Thông tin về TSCĐHH trên thuyết minh báo cáo tài chính**

08 - Tăng, giảm tài sản cố định hữu hình:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tổng cộng
Nguyên giá TSCĐ hữu hình						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Đầu tư XDCB hoàn thành						
- Tăng khác						
- Chuyển sang bất động sản đầu tư	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
Giá trị hao mòn lũy kế						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm						
- Tăng khác						
- Chuyển sang bất động sản đầu tư	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Thanh lý, nhượng bán	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm						
Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình						
- Tại ngày đầu năm						
- Tại ngày cuối năm						

- Giá trị còn lại cuối năm của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo các khoản vay:
- Nguyên giá TSCĐ cuối năm đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng:
- Nguyên giá TSCĐ cuối năm chờ thanh lý:
- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai:
- Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình:

Phụ lục 11. Thẻ tài sản cố định

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

THẺ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Số:.....

Ngày.....tháng.....năm.....lập thẻ

Căn cứ vào Biên bản giao nhận TSCĐ số.....ngày.....tháng.....năm.....

Tên, ký mã hiệu, quy cách (cấp hạng)TSCĐ:..... Số hiệu TSCĐ.....

Nước sản xuất (xây dựng).....Năm sản xuất.....

Bộ phận quản lý, sử dụng.....Năm đưa vào sử dụng.....

Công suất (diện tích thiết kế).....

Thời gian dự kiến sử dụng của TSCĐ

Phương pháp tính khấu hao TSCĐ

Đình chỉ sử dụng TSCĐ ngàytháng.....năm.....

Lý do đình chỉ:.....

Số hiệu chứng từ	Nguyên giá tài sản cố định			Giá trị hao mòn tài sản cố định			Giá trị còn lại
	Ngày, tháng, năm	Điển giải	Nguyên giá	Năm	Giá trị hao mòn	Cộng dồn	
A	B	C	1	2	3	4	5

Dụng cụ phụ tùng kèm theo

STT	Tên qui cách dụng cụ phụ tùng	Đơn vị tính	Số lượng	Giá trị
A	B	C	1	2

Ghi giảm TSCĐ chứng từ số:.....ngày.....tháng.....năm.....

Lý do giảm.....

Ngày.....tháng.....năm.....

Người lập

(ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(ký, họ tên)

Giám đốc

(ký, họ tên, đóng dấu)

Phụ lục 12. Sổ TSCĐ dùng cho toàn doanh nghiệp

Đơn vị:.....

SỔ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Địa chỉ

Năm.....:

Loại tài sản.....

STT	Ghi tăng TSCĐ								Khấu hao TSCĐ			Ghi giảm TSCĐ			
	Chứng từ		Tên, đặc điểm, ký hiệu TSCĐ	Nước sản xuất	Tháng, năm đưa vào sử dụng	Bộ phận sử dụng	Nguồn hình thành tài sản	Số hiệu TSCĐ	Nguyên giá TSCĐ	Tỷ lệ khấu hao (%)	Mức khấu hao	Khấu hao đã tính đến khi ghi giảm TSCĐ	Chứng từ		Lý do giảm TSCĐ
	Số hiệu	Ngày tháng										Số hiệu	Ngày tháng		
A	B	C	D	E	H	I	K	L	1	2	3	4	M	N	G
			Cộng												

Sổ này có trang đánh số từ trang 01 đến trang.....

Ngày mở sổ:.....

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên)

Phụ lục 13. Sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

SỔ THEO DÕI TÀI SẢN CÓ ĐỊNH TẠI NƠI SỬ DỤNG

Năm.....

Tên đơn vị (phòng, ban, hoặc người sử dụng).....

Ghi tăng TSCĐ						Khấu hao TSCĐ		Ghi giảm TSCĐ						
Chứng từ		Tên nhãn hiệu, quy cách TSCĐ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Mức khấu hao năm	Khấu hao lũy kế tính đến khi ghi giảm	Chứng từ		Lý do	Số lượng	Số tiền	Ghi chú
Số hiệu	Ngày tháng								Số hiệu	Ngày tháng				
A	B	C	D	1	2	3	4	5	G	H	I	6	7	K

Sổ này có trang đánh số từ trang 01 đến trang.....

Ngày mở sổ:.....

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên)

Phụ lục 14. Biên bản kiểm kê TSCĐHH theo mục đích sử dụng
BIÊN BẢN KIỂM KÊ TSCĐHH SỬ DỤNG CHO BÁN HÀNG

Thời điểm kiểm kê.....giờ.....ngày.....tháng....năm.....

Ban kiểm kê gồm:

- Ông/Bà:.....chức vụ..... đại diện.....Trưởng ban
- Ông/Bà.....chức vụ..... đại diện.....Ủy viên
- Ông/Bà.....chức vụ..... đại diện.....Ủy viên

Đã kiểm kê TSCĐHH sử dụng cho bán hàng, kết quả như sau:

STT	Tên TSCĐHH	Mã số	BP quản lý	Theo sổ kế toán			Theo kiểm kê			Chênh lệch			Ghi chú
				SL	NG	GTCL	SL	NG	GTCL	SL	NG	GTCL	
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Cộng	x	x	x			x			x			x

Ngày.....tháng.....năm.....

Giám đốc

Kế toán trưởng

Trưởng ban kiểm kê

Phụ lục 15. Sổ theo dõi TSCĐHH theo mục đích sử dụng

SỔ THEO DÕI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH SỬ DỤNG CHO BÁN HÀNG

Năm:.....

Ghi tăng tài sản cố định							Ghi giảm tài sản cố định					Ghi chú
Chứng từ		Tên nhãn hiệu, quy cách tài sản cố định	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Chứng từ		Lý do	Số lượng	Số tiền	
Số hiệu	Ngày, tháng						Số hiệu	Ngày, tháng				
A	B	C	D	1	2	3=1x2	E	G	H	4	5	I

- Sổ này có ... trang, đánh số từ 01 đến trang ...
- Ngày mở sổ: ...

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Ngày tháng năm
Giám đốc
(Ký, họ tên)

Phụ lục 16. Dự toán chi phí sử dụng TSCĐHH

Đơn vị:.....

DỰ TOÁN CHI PHÍ SỬ DỤNG TSCĐHH NĂM.....

STT	Chỉ tiêu	Các kỳ			Cả năm
		Kỳ 1	Kỳ 2	
I	Chi phí khấu hao TSCĐHH				
1	Nhà xưởng				
2	Máy móc thiết bị				
3	Phương tiện vận tải				
.....				
II	Chi phí bảo dưỡng TSCĐHH				
1	Nhà xưởng				
2	Máy móc thiết bị				
3	Phương tiện vận tải				
.....				
III	Chi phí sửa chữa TSCĐHH				
1	Nhà xưởng				
2	Máy móc thiết bị				
3	Phương tiện vận tải				
.....				

Phụ lục 17. Báo cáo thẩm định dự án đầu tư
BÁO CÁO THẨM ĐỊNH DỰ ÁN ĐẦU TƯ.....

STT	Chỉ tiêu	Phương án 1	Phương án 2	Phương án i.....	Đánh giá
1	Vốn đầu tư				
2	Thời gian đầu tư				
3	NPV				
4	IRR				
5	PP				
6	PI				
				

Kết luận:

Ghi chú: cách xác định các chỉ tiêu thẩm định hiệu quả đầu tư

- **NPV (Net Present Value):** giá trị hiện tại thuần của một dự án được xác định là số chênh lệch giữa giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền thu và giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền chi. Thông thường, dự án được chọn khi có NPV dương (> 0) và lớn nhất. Công thức tính NPV như sau:

$$NPV = \sum_{t=0}^n (CI_t - CO_t) \cdot (1+r)^{-t}$$

với: n là thời gian đầu tư của dự án

CI_i : là dòng tiền thu năm thứ i của dự án

CO_i : là dòng tiền chi năm thứ i của dự án

r: tỷ lệ chiết khấu

- **IRR (Internal Rate of Return)**: tỷ suất hoàn vốn nội bộ của dự án. Đây là tỷ lệ chiết khấu làm cân bằng giá trị hiện tại của các dòng tiền thu và giá trị hiện tại các dòng tiền chi của một dự án. Công thức tính IRR như sau:

$$\sum_{t=0}^n C_t \frac{1}{(1+IRR)^t} = \sum_{t=0}^n C_Q \frac{1}{(1+IRR)^t}$$

Thông thường, dự án mang tính khả thi khi IRR lớn hơn lãi suất chiết khấu trên thị trường.

- **PP (Payback Period)**: thời gian thu vốn của dự án là độ dài thời gian cần thiết đối với một dự án để bù đắp lại chi phí đầu tư ban đầu bằng các khoản thu nhập hàng năm tạo ra từ dự án. PP được tính bằng cách lấy số vốn đầu tư ban đầu chia cho các dòng tiền thu nhập hàng năm. Thời gian thu hồi vốn đầu tư phải ngắn hơn thời gian hoạt động của dự án và khi phải lựa chọn một trong nhiều dự án thì dự án nào có PP nhỏ nhất sẽ được ưu tiên.

- **PI (Profitability Index)**: chỉ số lợi nhuận của dự án được tính bằng cách lấy giá trị hiện tại của các dòng tiền thu chia cho giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền chi. Chỉ tiêu này cho biết số lợi nhuận thu được từ mỗi đồng vốn đầu tư vì vậy sẽ giúp đánh giá hiệu quả sử dụng vốn. Thông thường dự án được chọn khi có PI lớn nhất và phải lớn hơn 1 (>1).

Phụ lục 18**Báo cáo tăng giảm tài sản cố định hữu hình theo nguồn vốn**

Năm.....

Khoản mục	Cổ đông	Tự bổ sung	Nguồn khác	Tổng cộng
1. Nguyên giá TSCĐ hữu hình				
Số dư đầu năm				
Tăng trong năm				
Giảm trong năm				
Số dư cuối năm				
2. Giá trị hao mòn lũy kế				
Số dư đầu năm				
Khấu hao tăng trong năm				
Khấu hao giảm trong năm				
Số dư cuối năm				
3. Giá trị còn lại của TSCĐHH				
- Tại ngày đầu năm				
- Tại ngày cuối năm				

Phụ lục 19. Báo cáo tình hình sử dụng tài sản cố định hữu hình theo bộ phận

Báo cáo tình hình sử dụng tài sản cố định hữu hình

Bộ phận sử dụng:.....

Thời điểm:.....

STT	Nội dung sử dụng	Nguyên giá	Giá trị hao mòn lũy kế	Giá trị còn lại	Ghi chú
1	TSCĐHH đang sử dụng				
2	TSCĐHH chưa sử dụng				
3	TSCĐHH chờ thanh lý				
4	TSCĐHH đã khấu hao hết vẫn sử dụng				
				

Người lập báo cáo

Xác nhận của thủ trưởng bộ phận

Phụ lục 21

Báo cáo tình hình thực hiện dự toán chi phí sử dụng TSCĐHH năm...

STT	Chỉ tiêu	Các kỳ			Cả năm
		Kỳ 1				
		Thực hiện	Dự toán	Chênh lệch		
I	Chi phí khấu hao TSCĐHH					
1	Nhà xưởng					
2	Máy móc thiết bị					
3	Phương tiện vận tải					
.....					
II	Chi phí bảo dưỡng TSCĐHH					
1	Nhà xưởng					
2	Máy móc thiết bị					
3	Phương tiện vận tải					
.....					
III	Chi phí sửa chữa TSCĐHH					
1	Nhà xưởng					
2	Máy móc thiết bị					
3	Phương tiện vận tải					
.....					

Phụ lục 22

**PHIẾU ĐIỀU TRA VỀ CÔNG TÁC QUẢN LÝ
VÀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP**

Khảo sát tại doanh nghiệp:

Xin anh (chị) vui lòng cho biết các thông tin sau:

A. Những thông tin chung về doanh nghiệp

1. Loại hình doanh nghiệp:.....

2. Lĩnh vực kinh doanh chủ yếu của doanh nghiệp:

Tính đến thời điểm.....

3. Qui mô lao động sử dụng tại doanh nghiệp.....

4. Qui mô vốn của doanh nghiệp

5. Qui mô tài sản cố định (TSCĐ) của doanh nghiệp.....

B. Những vấn đề chung về tổ chức công tác kế toán tại doanh nghiệp

1. Doanh nghiệp đang áp dụng chế độ kế toán:

- Chế độ kế toán theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC

- Chế độ kế toán theo quyết định 48/2006/QĐ-BTC

2. Doanh nghiệp đang áp dụng hình thức ghi sổ kế toán:

- Nhật ký chứng từ - Chứng từ – ghi sổ

- Nhật ký chung - Nhật ký sổ cái

3. Doanh nghiệp đang sử dụng phần mềm máy tính trong công tác kế toán:

- Có tên phần mềm đang dùng là:.....

- Không

4. Doanh nghiệp đang tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức:

- Tập trung - Phân tán - Hỗn hợp

5. Doanh nghiệp có bố trí riêng cán bộ kế toán làm công tác kế toán TSCĐ

- Có Kế toán TSCĐ được giao nhiệm vụ

- Không công tác kế toán TSCĐ được ghép với phần hành

B. Những vấn đề cụ thể về công tác kế toán tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH) tại doanh nghiệp

1. Doanh nghiệp có bố trí riêng cán bộ kế toán làm công tác kế toán TSCĐHH

- Có

- Không

2. Doanh nghiệp có tiến hành phân loại TSCĐHH

- Có

Các cách phân loại TSCĐHH tại doanh nghiệp:

-
 -
 -

- Không

3. Doanh nghiệp sử dụng chỉ tiêu nào để xác định giá trị TSCĐHH

- Nguyên giá

- Giá trị hao mòn

- Giá trị còn lại

- Cả ba chỉ tiêu trên

- Chỉ tiêu khác (xin nêu rõ cách tính):

.....

4. Tổng giá trị TSCĐ HH tính đến tại doanh nghiệp (đơn vị tính: VNĐ)

- Nguyên giá:

- Giá trị hao mòn:

- Giá trị còn lại:

5. TSCĐHH trong doanh nghiệp hình thành do

- Được cấp phát

- Nhận góp vốn

- Tự đầu tư

- Thuê tài chính

- Nguồn khác (kể tên)

.....

6. TSCĐHH trong doanh nghiệp được sử dụng để

- Phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp
- Cho thuê
- Đầu tư (chờ tăng giá bán)
- Phục vụ hoạt động phúc lợi
- Mục đích khác (kể tên).....

7. Trong danh mục tài sản của doanh nghiệp có khoản mục Bất động sản đầu tư

- Có
- Không

8. Doanh nghiệp đang áp dụng phương pháp khấu hao TSCĐHH

- Phương pháp khấu hao đường thẳng
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh
- Phương pháp khấu hao theo sản lượng
- Phương pháp khấu hao khác (ghi cụ thể):

Anh (chị) có ý kiến gì về phương pháp khấu hao đang áp dụng:

.....

.....

.....

9. Kỳ hạn tính khấu hao đang áp dụng tại doanh nghiệp

- Hàng tháng
- Hàng quý
- Hàng năm

10. Công tác sửa chữa TSCĐ tại doanh nghiệp được thực hiện

- Thường xuyên
- Định kỳ kỳ hạn.....

11. Doanh nghiệp có lên kế hoạch sửa chữa lớn TSCĐ

- Có

Qui trình thực hiện:.....

.....

.....

- Không

12. Doanh nghiệp có tiến hành kiểm kê TSCĐHH

- Có Kỳ kiểm kê.....

- Không

13. Doanh nghiệp có tiến hành đánh giá lại TSCĐHH không?

- Có

Mục đích của việc đánh giá lại:.....

Kỳ đánh giá lại TSCĐHH tại doanh nghiệp:.....

Chứng từ sử dụng.....

Quy trình đánh giá lại.....

.....

.....

.....

.....

.....

- Không

14. Doanh nghiệp xử lý thế nào với TSCĐ không đủ tiêu chuẩn?

.....

.....

.....

15. Doanh nghiệp sử dụng những chứng từ nào để phục vụ kế toán TSCĐ

- Biên bản giao nhận TSCĐ

- Biên bản thanh lý TSCĐ

- Biên bản bàn giao TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành

- Biên bản đánh giá lại TSCĐ

- Biên bản kiểm kê TSCĐ

- Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ

- Chứng từ khác (kể tên):.....

.....

.....

.....

16. Hệ thống sổ chi tiết TSCĐHH sử dụng tại doanh nghiệp

- Mở sổ (thẻ) chi tiết TSCĐ cho từng TSCĐHH - Có - Không
- Mở sổ (thẻ) chi tiết TSCĐHH cho nhóm TSCĐHH - Có - Không
- Mở sổ (thẻ) chi tiết TSCĐ theo nơi sử dụng - Có - Không
- Mở sổ (thẻ) chi tiết TSCĐ cho toàn đơn vị - Có - Không

17. Tài khoản sử dụng phản ánh TSCĐHH tại doanh nghiệp

- Chỉ sử dụng tài khoản do Bộ tài chính (BTC) qui định
- Ngoài tài khoản do BTC qui định, có chi tiết thêm theo yêu cầu quản lý

Xin nêu cụ thể:

.....

.....

.....

18. Doanh nghiệp có hệ thống báo cáo về TSCĐ

- Có Định kỳ lập báo cáo: 3 tháng 6 tháng 1 năm
- Không

19. Doanh nghiệp có cho rằng kế toán quản trị cũng đóng vai trò quan trọng đối với công tác quản lý và kế toán

- Có
- Không

20. Doanh nghiệp có tổ chức triển khai kế toán quản trị

- Có

Hình thức tổ chức: chung hay riêng với kế toán tài chính

Nội dung công tác:

.....

.....

.....

.....

- Không

21. Xin anh (chị) nêu tên một số báo cáo kế toán quản trị liên quan đến TSCĐHH mà doanh nghiệp đã lập:

-
-
-
-
-

22. Doanh nghiệp có tiến hành phân tích, đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ không?

- Có Kỳ hạn phân tích:
- Hệ thống chỉ tiêu phân tích:

.....

.....

.....

Người thực hiện:

- Không

22. Theo anh (chị) chế độ kế toán TSCĐHH hiện hành có phù hợp không?

- Có
- Không (đề nghị ghi cụ thể)

.....

.....

.....

.....

23. Theo anh (chị) chuẩn mực kế toán Việt Nam về TSCĐHH có phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế không?

- Có
- Không (đề nghị ghi cụ thể)

.....

.....

.....

.....

24. Anh (chị) có kiến nghị gì để hoàn thiện chế độ kế toán TSCĐHH hiện hành?

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

25. Doanh nghiệp có hài lòng với công tác kế toán TSCĐ/TSCĐHH

- Không - Tương đối hài lòng - Hài lòng - Rất hài lòng

Xin trân trọng cảm ơn!