

# KẾ TOÁN SỬA CHỮA, NÂNG CẤP TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

▣ Th.s TRẦN VĂN THUẬN\*

*Trong quá trình tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD), tài sản cố định (TSCĐ) khó tránh khỏi những hư hỏng, trục trặc, lạc hậu về mặt kỹ thuật. Để hoạt động SXKD không bị gián đoạn, đòi hỏi doanh nghiệp (DN) phải khắc phục những sự cố hỏng hóc này. Việc xử lý về mặt tài chính và kế toán chi phí sửa chữa còn tùy vào mức độ hư hỏng của TSCĐ và lợi ích kinh tế thu được từ việc sử dụng TSCĐ sau sửa chữa. Bài viết này trao đổi về kế toán sửa chữa nâng cấp TSCĐ trong các DN.*

Trong quá trình TSCĐ tham gia vào hoạt động SXKD, việc TSCĐ bị hao mòn và hư hỏng là điều không thể tránh khỏi và do đó, sửa chữa TSCĐ nói chung, sửa chữa nâng cấp TSCĐ nói riêng là một nghiệp vụ tất yếu xảy ra trong quá trình quản lý, sử dụng TSCĐ. Sửa chữa nâng cấp TSCĐ là công việc đầu tư bổ sung cho TSCĐ nhằm đạt được một trong các tác dụng: Kéo dài thời gian sử dụng của TSCĐ so với thời gian sử dụng dự kiến ban đầu còn lại của TSCĐ; Hiện đại hóa tính năng, tác dụng của TSCĐ; Nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ do việc sử dụng TSCĐ nâng cấp tạo ra và giảm chi phí hoạt động cho TSCĐ. Như vậy, xét về mặt kết

quả, nâng cấp TSCĐ có thể được chia thành 2 trường hợp là nâng cấp làm kéo dài thời gian sử dụng còn lại và nâng cấp cải thiện tính năng, tác dụng của TSCĐ.

Hiện nay, Chế độ kế toán DN (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) quy định kế toán sửa chữa nâng cấp TSCĐ bao gồm việc phản ánh các chi phí sửa chữa nâng cấp phát sinh và ghi tăng nguyên giá TSCĐ phần tổng chi phí sửa chữa nâng cấp thực tế khi công việc nâng cấp hoàn thành. Tuy nhiên, giá trị phải khấu hao của TSCĐ sau nâng cấp được xác định trên cơ sở giá trị còn lại (GTCL) của TSCĐ được nâng cấp và tổng chi phí nâng cấp thực tế. Đối với sửa chữa nâng cấp hiện đại hóa tính năng, tác dụng của TSCĐ thì việc không ghi giảm TSCĐ mang đi nâng cấp tạo ra sự đơn giản cho kế toán nhưng dẫn đến việc xác định giá trị phải khấu hao của TSCĐ sau nâng cấp trở nên khó khăn hơn. Do đó, khi mang TSCĐ đi nâng cấp (đối với TSCĐ trong quá trình nâng cấp không sử dụng và thôi tính khấu hao) hoặc khi đưa TSCĐ nâng cấp hoàn thành vào sử dụng (đối với TSCĐ trong quá trình nâng cấp vẫn tiếp tục được sử dụng và tính khấu hao) kế toán nên thực hiện ghi giảm TSCĐ được nâng cấp

trên thẻ TSCĐ. Khi đưa TSCĐ nâng cấp vào sử dụng, kế toán tiến hành lập thẻ TSCĐ. Theo phương án này, kế toán sửa chữa nâng cấp TSCĐ được thực hiện như sau:

- *Bút toán 1:* Ghi giảm TSCĐ được nâng cấp (có thể khi mang TSCĐ đi nâng cấp hoặc khi nâng cấp hoàn thành, đưa TSCĐ vào sử dụng).

Nợ TK 214: Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn lũy kế)

Nợ TK 2413: Sửa chữa lớn TSCĐ (GTCL của TSCĐ)

Có TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (Nguyên giá TSCĐ)

- *Bút toán 2:* Phản ánh các chi phí phát sinh trong quá trình nâng cấp.

Nợ TK 2413: Sửa chữa lớn TSCĐ (Chi phí nâng cấp phát sinh)

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 141, 152, 153, 214, 331, 334, ...: Các tài khoản thanh toán liên quan

- *Bút toán 3:* Ghi tăng nguyên giá TSCĐ theo tổng chi phí sửa chữa nâng cấp thực tế khi công việc nâng cấp hoàn thành.

Nợ TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (GTCL của TSCĐ được nâng cấp + chi phí nâng cấp thực tế)

\*Đại học Kinh tế Quốc dân

Có TK 2413: Sửa chữa lớn TSCĐ

- *Bút toán 4*: Căn cứ vào các nguồn vốn dùng để đầu tư nâng cấp TSCĐ, kế toán kết chuyển nguồn.

Nợ TK 414, 431, 441: Ghi giảm các nguồn vốn dùng để nâng cấp

Có TK 411: Ghi tăng nguồn vốn kinh doanh

Trường hợp sửa chữa nâng cấp kéo dài thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ so với thời gian sử dụng theo tiêu chuẩn ban đầu kế toán không ghi giảm TSCĐ, tổng chi phí sửa chữa nâng cấp thực tế được ghi giảm giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ khi hoàn thành công

việc nâng cấp. Trên thẻ TSCĐ, khi nâng cấp hoàn thành, phần “Giá trị hao mòn TSCĐ” trên Thẻ sẽ được ghi bằng số âm, kết quả làm tăng GTCL và giá trị khấu hao của TSCĐ sau nâng cấp. Trong trường hợp này, kế toán phản ánh các bút toán sau:

- *Bút toán 1*: Phản ánh các chi phí phát sinh trong quá trình nâng cấp.

Nợ TK 2413: Sửa chữa lớn TSCĐ (Chi phí nâng cấp phát sinh)

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 141, 152, 153, 214, 331, 334, ...: Các tài khoản thanh toán liên quan

- *Bút toán 2*: Ghi giảm giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ theo tổng chi phí sửa chữa nâng cấp thực tế khi công việc nâng cấp hoàn thành.

Nợ TK 214: Hao mòn TSCĐ  
Có TK 2413: Sửa chữa lớn TSCĐ

### Tài liệu tham khảo

1. Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 và 04.
2. Kermit D.Larson. Kế toán tài chính. Nhà xuất bản Thống kê. Năm 2003.
3. Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.
4. Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

### (Tiếp theo trang 20)

kiểm toán BCTC DNXL đã được thiết lập.

*Nguyên tắc 5*: Phải phản ánh tổng quát, đầy đủ, toàn diện các vấn đề của một cuộc kiểm toán BCTC nói chung và một cuộc kiểm toán BCTC DNXL nói riêng.

Nguyên tắc này đòi hỏi việc xây dựng và hoàn thiện về đối tượng, mục tiêu, nội dung, trình tự và phương pháp kiểm toán phải đảm bảo đầy đủ các vấn đề cơ bản, cần thiết không thể thiếu được của một cuộc kiểm toán, tránh trường hợp thiên lệch hoặc quá đi sâu vào một lĩnh vực cụ thể nào. Điều này đòi hỏi trong kiểm toán BCTC DNXL thì các KTV phải có trình độ tối thiểu về kiểm toán và kiến thức chuyên môn cũng như kinh nghiệm nghề nghiệp.

*Nguyên tắc 6*: Đảm bảo tính có thể ứng dụng, dễ đào tạo chuyển giao. Muốn vậy, phải đảm bảo tính đầy đủ, chi tiết được sắp xếp theo một trình tự khoa học, dễ hiểu, dễ

làm, dễ vận dụng.

Nguyên tắc này giúp kiểm toán viên vận dụng quy trình vào thực tế được thuận lợi. Xây lắp nói chung và BCTC DNXL nói riêng là một lĩnh vực không mới nhưng vô cùng phức tạp của các hoạt động và nghiệp vụ cũng như các chỉ tiêu cần kiểm toán. Mỗi một DNXL có những đặc điểm riêng, đồng thời kinh nghiệm và sự hiểu biết của KTV còn có sự hạn chế nhất định. Vì vậy, chúng ta phải quán triệt nguyên tắc dễ hiểu, dễ làm, tránh sự hiểu sai, trùng lặp, hiểu lệch hoặc vận dụng không phù hợp.

Ngoài ra, khi thực hiện kiểm toán phải tôn trọng những nguyên tắc cơ bản:

- Kiểm toán phải tuyệt đối tuân thủ chương trình kiểm toán đã được xây dựng. Trong mọi trường hợp, KTV không được tự ý thay đổi chương trình.

- Trong quá trình kiểm toán,

KTV phải linh hoạt trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán và xác định phạm vi kiểm toán; thường xuyên ghi chép những phát giác, những nhận định về các nghiệp vụ, các con số, các sự kiện... nhằm tích lũy bằng chứng, nhận định cho những kết luận kiểm toán và loại trừ những ấn tượng, nhận xét ban đầu không chính xác về nghiệp vụ, các sự kiện thuộc đối tượng kiểm toán.

- Các bằng chứng thu thập phải đảm bảo đầy đủ và thích hợp theo những mục tiêu kiểm toán cụ thể.

- Định kỳ tổng hợp kết quả kiểm toán để nhận rõ mức độ thực hiện so với khối lượng công việc chung.

- Mọi điều chỉnh về nội dung, phạm vi và trình tự kiểm toán... đều phải có ý kiến thống nhất với phụ trách kiểm toán.

Những yêu cầu, nguyên tắc trên đây là cơ sở vững chắc cho việc hoàn thiện quy trình kiểm toán BCTC các DNXL. ■