

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



TRẦN VĂN THUẬN

**HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM
TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC
DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI - 2008

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



TRẦN VĂN THUẬN

**HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM
TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC
DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán, Kiểm toán và Phân tích

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 - 2008

LỜI CAM ĐOAN

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

TÁC GIẢ LUẬN ÁN

Trần Văn Thuận

LỜI CẢM ƠN

Tác giả Luận án xin bày tỏ lòng cảm ơn chân thành và biết ơn sâu sắc tới **PGS.TS. Nguyễn Thị Đông** và **PGS.TS. Nghiêm Văn Lợi** - cán bộ hướng dẫn khoa học cho tác giả - đã hướng dẫn, chỉ bảo nhiệt tình và định hướng khoa học cho tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu, thu thập số liệu, khảo sát thực tế và thực hiện Luận án.

Tác giả Luận án xin bày tỏ lòng cảm ơn sâu sắc tới **TS. Ngô Đức Long** - Kế toán trưởng Công ty cổ phần LICIGI 12, **Thượng tá, Cử nhân Phạm Thị Hiền** - Kế toán trưởng Công ty Xây dựng 789 Bộ Quốc phòng, **Cử nhân Lê Thị Quỳnh** - Phó phòng Kế toán - Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim và **Cử nhân Đặng Thị Bích Hằng** - Phó phòng Hành chính tổng hợp Công ty cổ phần Cầu 5 Thăng Long đã tạo điều kiện thuận lợi cho tác giả trong quá trình điều tra, khảo sát thực tế, thu thập số liệu phục vụ cho việc phân tích, tổng hợp số liệu và viết Luận án.

Tác giả Luận án xin chân thành cảm ơn các thầy giáo, cô giáo, cán bộ Viện Đào tạo Sau đại học - Đại học Kinh tế Quốc dân; các thầy giáo, cô giáo đồng nghiệp trong Khoa Kế toán và Bộ môn Kế toán - Đại học Kinh tế Quốc dân, các nhà khoa học, bạn bè và người thân đã động viên, khích lệ và chia sẻ với tác giả trong suốt quá trình học tập, công tác và thực hiện Luận án.

Tác giả Luận án

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT TRONG LUẬN ÁN

ACRS	Hệ thống hoàn vốn nhanh	Accelerated cost recovery system
ARR	Tỷ suất sinh lời kế toán	Accounting rate of return
PB	Kỳ hoàn vốn	Payback period
CSH	Chủ sở hữu	Owner
DN	Doanh nghiệp	Enterprise
DNXD	Doanh nghiệp xây dựng	Construction enterprise
ĐTDH	Đầu tư dài hạn	Long-term investment
GDP	Tổng giá trị sản phẩm quốc nội	Gross domestic products
GTGT	Giá trị gia tăng	Value added
GTCL	Giá trị còn lại	Carrying values
IAS	Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế cho khu vực tư nhân	International accounting standards
IASB	Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế	International accounting standards 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 standards
IPSAS	Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế	International public sector accounting standard
IRR	Tỷ suất sinh lời nội bộ	Internal rate of return
MACRS	Hệ thống hoàn vốn nhanh đã điều chỉnh	Modified accelerated cost recovery system
M_{kh}	Mức khấu hao tài sản cố định	Depreciation
MMTB	Máy móc thiết bị	Plant and equipment
NPV	Giá trị hiện tại thuần	Net present value
NVL	Nguyên vật liệu	Materials
SXKD	Sản xuất kinh doanh	Business
TC	Tài chính	Finance
TK	Tài khoản	Account
TP	Thành phẩm	Finished products
TSBĐ	Tài sản bất động	Immovable assets
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
XDCB	Xây dựng cơ bản	Construction
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam	Vietnamese accounting standards
WTO	Tổ chức Thương mại thế giới	World trade organization

DANH MỤC CÁC BẢNG

Ký hiệu	Tên Bảng	Trang
2.1	Số lượng DNXD từ năm 2000 - 2005	
2.2	Các chỉ tiêu TSCĐ & ĐTDH, vốn SXKD bình quân và doanh thu thuần của DNXD từ năm 2000 - 2005	
2.3	Số lượng lao động trong DNXD từ năm 2000 - 2005	
2.4	Cơ cấu TSCĐ trong tổng tài sản của một số DNXD tại 31/12/2006	
2.5	Cơ cấu từng loại TSCĐ của một số DNXD năm 2006	
2.6	Hệ số vay dài hạn so với vốn CSH của một số DNXD tại 31/12/2006	
2.7	Hệ số hao mòn TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006	
2.8	Tỷ suất đầu tư TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006	
2.9	Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006	
2.10	Suất sinh lời của vốn CSH của một số DNXD từ 2003 - 2006	
2.11	Sức sản xuất của TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006	
2.12	Sức sinh lời của TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006	
2.13	Suất hao phí TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006	
3.1	Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ	
3.2	Thẻ TSCĐ	
3.3	Hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD	

DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ

Ký hiệu	Tên Sơ đồ	Trang
1.1	Các nghiệp vụ liên quan đến TSCĐ	
1.2	Hạch toán TSCĐ tăng do mua	
1.3	Hạch toán lợi thế kinh doanh khi mua lại DN	
1.4	Hạch toán bất lợi kinh doanh khi mua lại DN theo phương pháp thay thế được chấp nhận	
1.5	Hạch toán TSCĐ tăng do XDCB	
1.6	Hạch toán TSCĐ tăng do nhận vốn góp	
1.7	Hạch toán TSCĐ tăng do thuê tài chính	
1.8	Hạch toán TSCĐ giảm do thanh lý, nhượng bán	
1.9	Hạch toán TSCĐ giảm do góp vốn vào đơn vị khác	
1.10	Hạch toán TSCĐ thiếu, mất phát hiện khi kiểm kê	
1.11	Hạch toán TSCĐ giảm do trả lại cho bên cho thuê	
1.12	Hạch toán khấu hao TSCĐ	
1.13	Hạch toán sửa chữa thường xuyên và sửa chữa lớn TSCĐ	
1.14	Hạch toán nâng cấp TSCĐ	
3.1	Tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo hình thức kết hợp	
3.2	Tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo hình thức tách biệt	
3.3	Vai trò của kế toán quản trị TSCĐ trong quá trình ra quyết định	
3.4	Các bước công việc trong quá trình ra quyết định về TSCĐ	

MỤC LỤC

TRANG PHỤ BÌA	
LỜI CAM ĐOAN	
LỜI CẢM ƠN	
MỤC LỤC	
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT TRONG LUẬN ÁN	
DANH MỤC CÁC BẢNG	
DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ	
MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CHUNG VỀ HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP	8
1.1. Bản chất và vai trò của tài sản cố định trong doanh nghiệp	8
1.2. Nội dung hạch toán tài sản cố định trong doanh nghiệp	17
1.3. Thông tin kế toán với việc đánh giá trình độ quản lý, sử dụng tài sản cố định trong doanh nghiệp	43
1.4. Chuẩn mực kế toán quốc tế và kinh nghiệm của một số nước trong hạch toán tài sản cố định	48
CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM	62
2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	62
2.2. Chế độ kế toán Việt Nam về hạch toán tài sản cố định trong doanh nghiệp xây dựng	68
2.3. Thực trạng hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	75
2.4. Thực trạng quản lý và sử dụng tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	89
2.5. Đánh giá thực trạng hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	95
CHƯƠNG 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM	104
3.1. Định hướng phát triển hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	104
3.2. Sự cần thiết phải hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	106
3.3. Phương hướng hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam	108

3.4. Giải pháp hoàn thiện hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.....	115
3.5. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam...	156
KẾT LUẬN	165
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

MỞ ĐẦU

1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

Tài sản cố định (TSCĐ) là cơ sở vật chất không thể thiếu trong nền kinh tế quốc dân cũng như trong hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) của bất kể doanh nghiệp (DN) nào. Đối với DN, TSCĐ là cơ sở đánh giá trình độ công nghệ và năng lực sản xuất, cạnh tranh của DN. Việc sử dụng và quản lý TSCĐ trong DN ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng sản phẩm, dịch vụ, giá thành, đến khả năng cạnh tranh, đứng vững trên thị trường và phát triển của DN. Trước môi trường kinh doanh mà cạnh tranh ngày càng gay gắt và những tiến bộ của khoa học kỹ thuật, việc hạch toán và quản lý TSCĐ trong DN đòi hỏi phải ngày càng được tổ chức khoa học và hợp lý hơn.

Trong nền kinh tế quốc dân, sự tồn tại và hoạt động của các doanh nghiệp xây dựng (DNXD) đóng vai trò hết sức quan trọng. Các DNXD là những đơn vị kinh tế hoạt động trong lĩnh vực xây dựng cơ bản nhằm kiến tạo cơ sở vật chất cho nền kinh tế. Sản phẩm của các DNXD là yếu tố tiền đề phục vụ cho quá trình phát triển kinh tế - xã hội, thực hiện công cuộc công nghiệp hoá - hiện đại hoá đất nước. Do hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vật chất đặc biệt nên TSCĐ chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản và là bộ phận không thể thiếu được đối với quá trình hoạt động và phát triển của các DNXD. Mặt khác, đặc điểm cơ bản trong hoạt động của DNXD là sản phẩm cố định tại nơi sản xuất, còn các điều kiện sản xuất phải di chuyển theo địa điểm sản xuất nên tài sản nói chung và TSCĐ nói riêng dễ bị mất mát, hư hỏng. Chính vì vậy, một yêu cầu tất yếu đặt ra là phải quản lý tốt TSCĐ trong DNXD, muốn vậy công tác hạch toán TSCĐ trong DNXD phải được tổ chức một cách chặt chẽ và khoa học, phù hợp với thông lệ quốc tế, với chuẩn mực và chế độ kế toán của Nhà nước, phù hợp với khả năng, điều kiện của DNXD và đáp ứng được yêu cầu của quản lý.

Thực hiện chủ trương đổi mới do Đảng Cộng sản Việt Nam khởi xướng và lãnh đạo, hội nhập nền kinh tế nước ta vào nền kinh tế khu vực và thế giới, Nhà nước

đã ban hành nhiều chính sách tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động kinh doanh của các DN. Trong lĩnh vực kế toán, Nhà nước đã xây dựng và dần hoàn thiện hệ thống văn bản, quy định, điều chỉnh hoạt động kế toán của DN, trong đó có hạch toán TSCĐ. Cụ thể, Bộ Tài chính đã ban hành Chuẩn mực kế toán về tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH) (VAS 03), Chuẩn mực kế toán về tài sản cố định vô hình (TSCĐVH) (VAS 04), Chuẩn mực kế toán về Thuê tài sản (VAS 06), Quyết định về Quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ (Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) và Chế độ kế toán DN (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính). Những văn bản pháp quy này ảnh hưởng đến tổ chức hạch toán TSCĐ trong các DN Việt Nam nói chung, các DNXD nói riêng. Nhận thức được vị trí quan trọng của DNXD trong nền kinh tế, vai trò của TSCĐ trong hoạt động SXKD của DNXD cũng như tầm quan trọng của hạch toán TSCĐ và tăng cường quản lý TSCĐ trong DNXD nên tôi đã lựa chọn đề tài: "**Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam**" làm đề tài nghiên cứu cho Luận án tiến sĩ của mình.

2. TỔNG QUAN VỀ CÁC NGHIÊN CỨU

Các nghiên cứu trước đây về hạch toán và quản lý TSCĐ trong DN tập trung vào giải quyết 3 vấn đề chính là: hạch toán TSCĐ, tính khấu hao TSCĐ và xây dựng các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN.

Thứ nhất, về hạch toán TSCĐ. *Nguyễn Tuấn Duy (1999)* đã phân tích thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DN thương mại Việt Nam, trong đó trình bày và phân tích các loại hình kế toán cơ bản cũng như ảnh hưởng của chúng đến kế toán TSCĐ trong DN. Trên cơ sở phân tích thực trạng kế toán TSCĐ trong DN thương mại, *Nguyễn Tuấn Duy* đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ trong DN thương mại, đó là: Hoàn thiện kế toán TSCĐ theo hợp đồng thuê tài chính; Hoàn thiện kế toán trao đổi TSCĐ; Hoàn thiện kế toán khấu hao TSCĐ; Hoàn thiện kế toán TSCĐ thế chấp, cầm cố; Hoàn thiện kế toán TSCĐ tham gia liên doanh; Hoàn thiện kế toán sửa chữa TSCĐ. *Arikan, Asli Musaoglu (2004)* đã tiếp cận phương pháp hạch toán TSCĐVH trong DN. *Lockridge, Theophilis Maurice (2004)* tập

trung phân tích hạch toán TSCĐ trong DN vận tải. *Cowe Falls, Lynne Gradon (2004)* trình bày phương pháp đánh giá TSCĐ trong DN. Trong đánh giá TSCĐ, *Cowe Falls, Lynne Gradon (2004)* đã đề cập đến 2 phương pháp: Phương pháp đánh giá TSCĐ trên cơ sở quá khứ (past-based method) sử dụng chi phí lịch sử (historical cost) và Phương pháp đánh giá TSCĐ trên cơ sở hiện hành (current-based method) sử dụng chi phí thay thế hiện hành (current replacement cost).

Thứ hai, về tính khấu hao TSCĐ. Đặc điểm của TSCĐ là trong quá trình sử dụng vào hoạt động SXKD cho đến khi bị hư hỏng, nó giữ nguyên được hình thái vật chất ban đầu nhưng bị giảm dần về mặt giá trị và giá trị sử dụng. Phần giá trị TSCĐ bị hao mòn sẽ được chuyển dịch dần vào giá trị sản phẩm dịch vụ dưới hình thức khấu hao. Khấu hao TSCĐ là biện pháp chủ quan nhằm thu hồi phần giá trị TSCĐ đã bị hao mòn phục vụ cho việc tái đầu tư TSCĐ. Việc lựa chọn phương pháp khấu hao TSCĐ sẽ ảnh hưởng đến giá thành sản phẩm, dịch vụ, đến khả năng thu hồi vốn cũng như tình hình tài chính và kinh doanh của DN. *Horngren (1997)*, *Walgenbach (1990)* đã trình bày và phân tích các phương pháp tính khấu hao TSCĐ trong DN. Theo *Horngren* và *Walgenbach*, TSCĐ có thể được tính khấu hao theo 4 phương pháp, đó là: Phương pháp đường thẳng, Phương pháp sản lượng sản xuất, Phương pháp số dư giảm dần và Phương pháp tổng các số năm sử dụng.

Thứ ba, về các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ. TSCĐ là cơ sở vật chất kỹ thuật quan trọng và quyết định đến năng lực sản xuất của DN. Việc sử dụng TSCĐ ảnh hưởng lớn đến chất lượng sản phẩm, khả năng cạnh tranh và hiệu quả kinh doanh của DN. Do đó, việc xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ đóng vai trò quan trọng nhằm đánh giá khả năng khai thác và quản lý TSCĐ để từ đó có những biện pháp nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN. *Charles H.Gibson (1998)* đã phân tích các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ như: Sức sản xuất của TSCĐ, Sức sinh lợi của TSCĐ, Suất hao phí TSCĐ, Sức sinh lợi của tổng tài sản...

Trên cơ sở kết quả của các nghiên cứu trong và ngoài nước đã thực hiện liên quan đến hạch toán và quản lý TSCĐ trong DN, xuất phát từ phạm vi, giới hạn và

mục đích nghiên cứu của đề tài, Luận án tập trung giải quyết các vấn đề nghiên cứu chủ yếu sau:

- Xây dựng các mô hình hạch toán TSCĐ trong DN về mặt nguyên lý kế toán;
- Vai trò của TSCĐ trong hoạt động SXKD và những yêu cầu đặt ra đối với quản lý TSCĐ trong DN;
- Hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và sử dụng TSCĐ trong DN;
- Những bài học đối với Việt Nam từ việc xem xét, phân tích chuẩn mực kế toán quốc tế và kinh nghiệm của Mỹ, Pháp trong hạch toán TSCĐ;
- Đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD và ảnh hưởng của nó đến quản lý và hạch toán TSCĐ;
- Sự phát triển của chế độ kế toán Việt Nam về hạch toán TSCĐ trong DN nói chung, DNXD nói riêng qua các thời kỳ;
- Những ưu điểm và tồn tại trong hạch toán, quản lý và sử dụng TSCĐ của các DNXD Việt Nam;
- Quan điểm về phương hướng hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam;
- Hệ thống giải pháp hoàn thiện hạch toán TSCĐ nhằm tăng cường quản lý và nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD Việt Nam.

3. MỤC ĐÍCH NGHIÊN CỨU CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

- Hệ thống hoá, khái quát và làm rõ bản chất của TSCĐ trong DN trên các khía cạnh khái niệm, đặc điểm, vai trò và phân loại TSCĐ trong DN.
- Trình bày khái quát nội dung hạch toán TSCĐ trong DN, bao gồm đánh giá TSCĐ, hạch toán TSCĐ trên phương diện kế toán tài chính (hạch toán biến động TSCĐ, hạch toán TSCĐ thuê ngoài, hạch toán khấu hao và sửa chữa TSCĐ) và hạch toán TSCĐ trên phương diện kế toán quản trị. Luận án cũng trình bày thông tin kế toán với việc quản lý TSCĐ trong DN.
- Học tập, tiếp thu chuẩn mực kế toán quốc tế về TSCĐ và kinh nghiệm của các nước có nền kinh tế thị trường phát triển trong việc hạch toán TSCĐ nhằm rút ra những bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam.

- Phân tích vai trò của DNXD trong nền kinh tế quốc dân cũng như đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD.

- Làm rõ thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam hiện nay.

- Đưa ra phương hướng và giải pháp hoàn thiện hạch toán nhằm tăng cường quản lý TSCĐ trong các DNXD Việt Nam trong điều kiện hiện nay.

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 các khía cạnh sau:

- Luận án tập trung nghiên cứu thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam.

- Hạch toán TSCĐ gồm ba loại là hạch toán nghiệp vụ, hạch toán thống kê và hạch toán kế toán. Luận án nghiên cứu hạch toán kế toán TSCĐ.

- DNXD được đề cập trong Luận án là DN Việt Nam thuộc các loại hình: công ty nhà nước, công ty cổ phần và công ty trách nhiệm hữu hạn.

- TSCĐ được đề cập trong Luận án bao gồm các loại TSCĐ phục vụ hoạt động SXKD trong DNXD. Luận án không nghiên cứu TSCĐ hình thành từ các nguồn kinh phí, quỹ phúc lợi và sử dụng cho các mục đích ngoài hoạt động SXKD của DNXD.

4.2. Đối tượng nghiên cứu của Luận án

- TSCĐ trong DN trên các khía cạnh: khái niệm, đặc điểm, phân loại và đánh giá TSCĐ.

- Nội dung hạch toán và quản lý TSCĐ trong DN.

- Chuẩn mực kế toán quốc tế và kinh nghiệm của một số nước trong hạch toán TSCĐ.

- Thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam.

5. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU SỬ DỤNG TRONG LUẬN ÁN

- Trong quá trình nghiên cứu để thực hiện đề tài Luận án, tác giả vận dụng phương pháp luận duy vật biện chứng, duy vật lịch sử, trừu tượng hóa khoa học, các phương pháp thống kê, phân tích kinh tế, tổng hợp và so sánh để phân tích về vai trò của TSCĐ đối với hoạt động SXKD của DN, vai trò của DNXD trong nền kinh tế quốc dân cũng như thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam.

- Do đối tượng nghiên cứu của đề tài Luận án là thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD nên Luận án sử dụng cả phân tích định lượng và đánh giá định tính để giải quyết nhiệm vụ nghiên cứu.

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

- Luận án đã trình bày một cách có hệ thống hạch toán TSCĐ trong DN trên phương diện kế toán tài chính, khái quát các mô hình hạch toán TSCĐ.

- Luận án đã hệ thống hạch toán TSCĐ trong DN trên phương diện kế toán quản trị gắn với các giai đoạn: trước đầu tư, trong quá trình sử dụng và sau sử dụng TSCĐ.

- Luận án đã phân tích Chuẩn mực kế toán quốc tế và kinh nghiệm của một số nước có nền kinh tế thị trường phát triển trong hạch toán TSCĐ, từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

- Luận án đã phân tích đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD có ảnh hưởng đến hạch toán TSCĐ.

- Luận án đã tổng kết sự phát triển của Chế độ kế toán Việt Nam về hạch toán TSCĐ trong các DNXD.

- Luận án đã phân tích thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam trên phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị.

- Luận án đã đề xuất những phương hướng và giải pháp hoàn thiện hạch toán TSCĐ trên phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị nhằm tăng cường quản lý TSCĐ trong các DNXD Việt Nam cũng như những điều kiện để thực hiện các giải pháp.

7. BỐ CỤC CỦA LUẬN ÁN

Tên Luận án “**HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM**”.

Ngoài mở đầu, kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, Luận án gồm ba chương, 14 mục:

Chương 1: Lý luận chung về hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong doanh nghiệp;

Chương 2: Thực trạng hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam;

Chương 3: Phương hướng và giải pháp hoàn thiện hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam.

CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN CHUNG VỀ HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP

1.1. BẢN CHẤT VÀ VAI TRÒ CỦA TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP

1.1.1. Khái niệm và đặc điểm của tài sản cố định trong doanh nghiệp

1.1.1.1. Khái niệm tài sản cố định

Bất kể một DN nào muốn tiến hành hoạt động SXKD đều phải có một số nguồn lực nhất định. Nguồn lực của DN có thể được hình thành từ chủ sở hữu DN hoặc từ các nguồn tài trợ bên ngoài và được sử dụng để đầu tư cơ sở vật chất đáp ứng nhu cầu SXKD của DN. Trong số tài sản đầu tư sử dụng cho hoạt động SXKD của DN không thể không có TSCĐ.

Theo thông lệ quốc tế, TSCĐ là những tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai tiêu chuẩn: Chắc chắn DN sẽ thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó và Giá trị của tài sản đối với DN có thể được xác định một cách đáng tin cậy [16, tr.306]. TSCĐ là một bộ phận chính trong tổng tài sản của DN, có vai trò quan trọng trong việc thể hiện tình hình tài chính của DN. Việc xác định một khoản chi phí là tài sản hay chi phí có ảnh hưởng đáng kể đến thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính của DN. Với tiêu chuẩn thứ nhất, để xác định một yếu tố có được ghi nhận là tài sản hay không DN phải đánh giá mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế trong tương lai trên cơ sở các bằng chứng hiện có tại thời điểm hạch toán ban đầu. Lợi ích kinh tế thu được từ việc sử dụng tài sản chính là các lợi ích nhận được hoặc rủi ro mà DN phải gánh chịu liên quan đến tài sản. Tiêu chuẩn thứ hai đề cập đến bằng chứng chứng minh cho việc xác định nguyên giá của TSCĐ.

Các nhà nghiên cứu, xây dựng chế độ kế toán cho rằng: TSCĐ là biểu hiện của một nguồn lực do DN kiểm soát, được phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ và

DN chắc chắn sẽ thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản trong DN [17]. Theo quan điểm này, TSCĐ bao gồm những nguồn lực hữu hình và vô hình mà DN đã đầu tư nhằm tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN.

Theo các nhà nghiên cứu kế toán ở Mỹ thì: TSCĐ là những tài sản có thời gian sử dụng lâu dài, được đầu tư sử dụng cho hoạt động SXKD của DN, không phải đầu tư để bán cho khách hàng [49, tr.509]. Khái niệm về TSCĐ này nhấn mạnh đến thời gian phát huy tác dụng của TSCĐ đối với hoạt động SXKD của DN, đồng thời TSCĐ đã đầu tư sẽ hình thành nên cơ sở vật chất kỹ thuật cho DN và TSCĐ hoàn toàn khác biệt với hàng hóa.

Các nhà nghiên cứu kế toán tại Anh cho rằng: Một tài sản được ghi nhận là TSCĐ khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện: Có thời gian sử dụng lâu dài; Được sử dụng cho hoạt động kinh doanh của DN và Không phục vụ mục đích kinh doanh thương mại [33, tr.224]. Khái niệm này tương đồng với quan điểm của các nhà nghiên cứu kế toán Mỹ.

Ở Việt Nam, khái niệm về kế toán nói chung, TSCĐ nói riêng khác nhau tùy vào mục đích nghiên cứu, trình độ phát triển kinh tế - xã hội ở các thời kỳ khác nhau và sự thay đổi tương ứng phù hợp của chế độ tài chính và kế toán.

Theo Hội đồng Quốc gia chỉ đạo biên soạn Từ điển Bách khoa Việt Nam: “TSCĐ là bộ phận tài sản của DN, phục vụ sản xuất trong một thời kỳ dài, tham gia nhiều lần vào sản xuất sản phẩm theo mức độ hao mòn. TSCĐ bao gồm: nhà cửa, công trình kiến trúc, máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải, công cụ, dụng cụ, đường ống...” [34]. Quan điểm này nhấn mạnh đến thời gian sử dụng lâu dài và tính dịch chuyển dần giá trị vào sản phẩm, dịch vụ của TSCĐ.

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 03, VAS 04): “Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ phải thỏa mãn đồng thời tất cả bốn tiêu chuẩn ghi nhận sau:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;
- Thời gian sử dụng ước tính trên một năm;

- Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành [4, tr.11].

Tiêu chuẩn thứ nhất đề cập đến việc phát huy tác dụng của TSCĐ đối với hoạt động SXKD của DN, đó là lợi ích kinh tế thu được hoặc rủi ro mà DN phải gánh chịu gắn liền với việc sử dụng tài sản. Tiêu chuẩn thứ hai nhấn mạnh việc xác định giá trị ban đầu của TSCĐ phải trên cơ sở các bằng chứng pháp lý gắn với các giao dịch kinh tế cụ thể như mua sắm, trao đổi hoặc tự xây dựng. Thời gian sử dụng TSCĐ có thể là thời gian mà DN dự tính sử dụng TSCĐ hoặc là số lượng sản phẩm, dịch vụ mà DN dự tính thu được từ việc sử dụng tài sản, thời gian sử dụng TSCĐ là một trong những căn cứ cho việc tính khấu hao TSCĐ. Giá trị tối thiểu của TSCĐ được quy định cụ thể trong chế độ tài chính gắn với từng thời kỳ phát triển kinh tế - xã hội nhất định nhằm đơn giản hóa trong quản lý và hạch toán. Khái niệm về TSCĐ theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam đề cập toàn diện đến tính lợi ích thu được từ tài sản đầu tư, tính tin cậy của việc xác định nguyên giá tài sản, độ dài thời gian sử dụng và giá trị của tài sản.

Như vậy, các khái niệm về TSCĐ phân lớn cho rằng TSCĐ là những tài sản có giá trị đủ lớn, có thời gian sử dụng lâu dài và được đầu tư, sử dụng để mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN. Mỗi một quốc gia, tùy vào trình độ phát triển kinh tế, trình độ quản lý và sức mua của đồng tiền ở những thời điểm khác nhau có thể quy định giá trị tối thiểu để ghi nhận TSCĐ. Giá trị tối thiểu để ghi nhận là TSCĐ còn phụ thuộc vào quy mô hoạt động, đặc điểm về lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh và năng lực tài chính của mỗi DN. Thời gian sử dụng của TSCĐ phụ thuộc vào mức độ hao mòn, trình độ khai thác, quản lý của DN và những tiến bộ khoa học kỹ thuật chi phối. Thông thường, thời gian sử dụng của TSCĐ là một năm trở lên.

Từ những phân tích trên đây, có thể kết luận rằng: *TSCĐ là những tài sản có hình thái vật chất hoặc không có hình thái vật chất, có giá trị lớn và thời gian sử dụng lâu dài, được đầu tư sử dụng cho hoạt động SXKD của DN, không phải để bán.*

1.1.1.2. Đặc điểm của tài sản cố định

Bất kể DN hoạt động trong lĩnh vực nào thì TSCĐ cũng là bộ phận tài sản đầu tư dài hạn quan trọng, phản ánh năng lực SXKD và ảnh hưởng đáng kể đến hiệu quả

kinh doanh của DN. Nghiên cứu đặc điểm của TSCĐ chi phối tổ chức công tác kế toán TSCĐ trong DN, lựa chọn mô hình quản lý TSCĐ cũng như phương pháp tính khấu hao TSCĐ. TSCĐ trong DN có những đặc điểm sau:

Thứ nhất, TSCĐ là những tài sản có giá trị lớn, thuộc quyền quản lý, sử dụng của DN. Xuất phát từ đặc điểm này, DN cần theo dõi, quản lý chặt chẽ TSCĐ về hiện vật và chất lượng, tránh hiện tượng mất mát hay không sử dụng được, làm ảnh hưởng đến hoạt động SXKD của DN. Đồng thời, DN cần lựa chọn hình thức đầu tư TSCĐ cho phù hợp với nhu cầu, đặc điểm hoạt động SXKD cũng như khả năng tài chính của DN.

Thứ hai, TSCĐ được đầu tư sử dụng cho nhiều chu kỳ SXKD hoặc nhiều năm hoạt động của DN. Không phải TSCĐ đầu tư sử dụng cho sản xuất sản phẩm một lần là hư hỏng và giá trị được chuyển toàn bộ vào giá thành sản phẩm. Chính vì vậy, DN phải quan tâm đến việc bảo vệ, sửa chữa TSCĐ và lựa chọn phương pháp tính khấu hao TSCĐ thích hợp nhằm đánh giá sát nhất mức độ hao mòn để thu hồi giá trị đã đầu tư của TSCĐ.

Thứ ba, trong quá trình tham gia vào hoạt động SXKD cho đến khi bị hư hỏng, TSCĐ giữ nguyên được hình thái vật chất ban đầu, đồng thời bị giảm dần về mặt giá trị và giá trị sử dụng (hiện tượng hao mòn TSCĐ). DN thực hiện thu hồi giá trị TSCĐ đã đầu tư để tái sản xuất thông qua việc trích khấu hao TSCĐ.

Thứ tư, TSCĐ là bộ phận quan trọng và chiếm tỷ trọng lớn trong tổng giá trị tài sản của DN. TSCĐ có vai trò quan trọng trong việc phản ánh tình hình tài chính của DN và ảnh hưởng đáng kể đến thông tin được trình bày trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Chính vì vậy, DN cần quan tâm quản lý tốt và tổ chức hạch toán TSCĐ phù hợp nhằm nâng cao hiệu năng công tác quản lý và hiệu quả hoạt động kinh doanh.

1.1.2. Vai trò của tài sản cố định trong doanh nghiệp

TSCĐ là tư liệu lao động không thể thiếu đối với hoạt động của bất kỳ tổ chức nào. Trên bình diện quốc gia, TSCĐ cấu thành nên cơ sở hạ tầng của nền kinh tế, nó đánh giá mức độ văn minh, trình độ phát triển của xã hội và sức mạnh kinh tế,

quốc phòng của một nước. Trong phạm vi DN, TSCĐ phản ánh trình độ trang bị kỹ thuật, khả năng SXKD cũng như năng lực cạnh tranh của DN trên thị trường. Vai trò của TSCĐ chỉ thể hiện khi nó được đầu tư đúng, sử dụng hợp lý và quản lý tốt để phát huy nguồn lực tài sản và mang lại giá trị sử dụng. Vai trò của TSCĐ trong DN được thể hiện trên những khía cạnh chủ yếu sau:

Một là, TSCĐ thể hiện trình độ trang bị kỹ thuật của DN, trực tiếp ảnh hưởng đến số lượng và chất lượng sản phẩm. Số lượng, chủng loại TSCĐ cũng như mức độ hiện đại hay lạc hậu của TSCĐ quyết định tính ổn định của sản xuất và hình thức, chất lượng của sản phẩm.

Hai là, TSCĐ góp phần giải phóng lao động chân tay của con người, tăng tính chuyên môn hóa của quá trình sản xuất, tăng năng suất lao động. Đồng thời, với tính đồng bộ và hiện đại của TSCĐ, DN có thể giảm chi phí đầu vào, hạ giá thành sản phẩm, dịch vụ, từ đó nâng cao khả năng cạnh tranh và vị thế của mình trên thị trường.

Ba là, TSCĐ góp phần thúc đẩy DN nâng cao trình độ quản lý, tạo động lực khuyến khích người lao động học tập, nâng cao trình độ chuyên môn và tay nghề làm chủ khoa học kỹ thuật hiện đại. Cơ cấu, số lượng, chủng loại và trình độ TSCĐ chi phối tổ chức hoạt động SXKD và tổ chức bộ máy quản lý của DN. Đồng thời, để thích ứng với TSCĐ đã được đầu tư và trang bị cho hoạt động SXKD, đòi hỏi người lao động phải học tập, nâng cao tay nghề chuyên môn, tăng năng suất lao động, cải thiện thu nhập và triển vọng phát triển nghề nghiệp.

1.1.3. Phân loại tài sản cố định trong doanh nghiệp

TSCĐ trong DN bao gồm nhiều loại, khác nhau về quy cách, chủng loại, đặc tính kỹ thuật, công dụng và yêu cầu quản lý, sử dụng. Chính vì vậy, để thuận lợi cho quản lý và hạch toán, cần thiết phải tiến hành phân loại TSCĐ theo những tiêu thức nhất định.

1.1.3.1. Phân loại tài sản cố định theo hình thái biểu hiện

Theo hình thái biểu hiện, TSCĐ trong DN được chia thành hai loại là TSCĐHH và TSCĐVH.

TSCĐHH là những loại TSCĐ có hình thái vật chất cụ thể, thỏa mãn đồng thời các tiêu chuẩn ghi nhận đối với TSCĐHH [4, tr.10]. Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam về TSCĐHH (VAS 03), tài sản được ghi nhận là TSCĐHH phải thỏa mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn ghi nhận:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;
- Thời gian sử dụng ước tính trên một năm;
- Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

Theo quy định của Chế độ tài chính Việt Nam hiện hành, giá trị tối thiểu của TSCĐ phải từ 10.000.000 đồng trở lên. Đồng thời, TSCĐHH có thể là những tài sản có kết cấu độc lập hoặc là một hệ thống gồm nhiều tài sản riêng lẻ liên kết với nhau để cùng thực hiện một hoặc một số chức năng nhất định mà nếu thiếu một tài sản nào đó thì hệ thống không hoạt động được. Tuy nhiên, trong trường hợp một hệ thống gồm nhiều tài sản riêng lẻ liên kết với nhau nhưng mỗi bộ phận có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một tài sản nào đó mà hệ thống vẫn thực hiện được chức năng chính thì mỗi bộ phận riêng lẻ nếu thỏa mãn các tiêu chuẩn ghi nhận cũng được coi là một TSCĐHH độc lập.

Theo tính chất của tài sản, TSCĐHH trong DN bao gồm: Nhà cửa, vật kiến trúc; Máy móc, thiết bị; Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; Thiết bị, dụng cụ quản lý; Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm và TSCĐHH khác.

TSCĐVH là những TSCĐ không có hình thái vật chất cụ thể, thể hiện một số tiền nhất định mà DN đã đầu tư nhằm thu được các lợi ích kinh tế trong tương lai. Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam về TSCĐVH (VAS 04) thì: “TSCĐVH là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do DN nắm giữ, sử dụng trong SXKD, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu

chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình” [4, tr.21]. VAS 04 quy định, một tài sản vô hình được ghi nhận là TSCĐVH khi thỏa mãn đồng thời định nghĩa về TSCĐVH và bốn tiêu chuẩn ghi nhận như đối với TSCĐHH. Như vậy, mặc dù TSCĐ vô hình không có hình thái vật chất nhưng phải xác định được giá trị và được sử dụng cho hoạt động SXKD của DN.

Các yếu tố cần xem xét khi xác định nguồn lực vô hình có thỏa mãn định nghĩa TSCĐVH hay không bao gồm: Tính có thể xác định được; Khả năng kiểm soát nguồn lực và Tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai [4, tr.22]. TSCĐVH có thể xác định riêng biệt khi DN có thể bán, cho thuê, trao đổi TSCĐVH. Khả năng kiểm soát nguồn lực được hiểu là quyền thu lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó và khả năng hạn chế sự tiếp cận của các đối tượng khác đối với lợi ích đó. Lợi ích kinh tế trong tương lai do TSCĐVH mang lại cho DN có thể là: Tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí...

Chế độ tài chính Việt Nam hiện hành quy định tất cả các khoản chi phí mà DN đã đầu tư thỏa mãn đồng thời các tiêu chuẩn ghi nhận đối với TSCĐHH, kết thúc giai đoạn đầu tư mà không hình thành TSCĐHH thì được ghi nhận là TSCĐVH [6, tr.6]. Theo tính chất của tài sản, TSCĐVH trong DN bao gồm: Quyền sử dụng đất có thời hạn; Nhãn hiệu hàng hóa; Quyền phát hành; Phần mềm máy vi tính; Giấy phép và giấy phép nhượng quyền; Bản quyền, bằng sáng chế; Công thức và cách thức pha chế, kiểu mẫu, thiết kế và vật mẫu và TSCĐVH đang triển khai.

Việc phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện giúp quản lý có thể đánh giá cơ cấu đầu tư TSCĐ của DN, xây dựng mô hình quản lý tương ứng với từng loại TSCĐ, xác định được thời gian sử dụng cho mỗi loại TSCĐ và tổng hợp thông tin phục vụ lập báo cáo tài chính của DN.

1.1.3.2. Phân loại tài sản cố định theo mục đích sử dụng

Theo mục đích sử dụng, TSCĐ trong DN bao gồm: TSCĐ sử dụng cho hoạt động SXKD; TSCĐ ngoài hoạt động SXKD và TSCĐ chờ thanh lý, điều chuyển. TSCĐ sử dụng cho hoạt động SXKD được chi tiết theo hoạt động, có thể có TSCĐ sử dụng cho hoạt động sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ; TSCĐ phục vụ hoạt

động bán hàng và TSCĐ dùng cho hoạt động quản lý hành chính, quản trị kinh doanh. TSCĐ ngoài hoạt động SXKD gồm TSCĐ phúc lợi và TSCĐ giữ hộ các đối tượng khác. TSCĐ chờ thanh lý, điều chuyển gồm những TSCĐ hiện không được sử dụng cho hoạt động SXKD của DN, đang trong quá trình làm thủ tục thanh lý, điều chuyển.

Việc phân loại TSCĐ theo mục đích sử dụng giúp kế toán có thể phân bổ chi phí khấu hao theo đối tượng sử dụng, đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ của từng hoạt động trong DN và gắn trách nhiệm vật chất của các cá nhân, bộ phận liên quan đối với việc quản lý, sử dụng TSCĐ trong DN.

1.1.3.3. Phân loại tài sản cố định theo quyền sở hữu

Quyền sở hữu tài sản bao gồm đầy đủ các quyền quản lý, sử dụng, chiếm hữu và định đoạt tài sản. Căn cứ vào quyền sở hữu, TSCĐ trong DN bao gồm hai loại là TSCĐ thuộc quyền sở hữu và TSCĐ thuê ngoài.

TSCĐ thuộc quyền sở hữu là những TSCĐ do DN đầu tư bằng vốn góp, vốn bổ sung từ lợi nhuận, vốn liên doanh, liên kết và vốn vay, nợ. Đối với TSCĐ thuộc loại này, DN có toàn quyền quyết định trong các trường hợp: nhượng bán, thanh lý, cho, tặng, góp vốn, thế chấp (trừ trường hợp TSCĐ đầu tư bằng vốn vay).

TSCĐ thuê ngoài gồm những TSCĐ DN đi thuê của các tổ chức, cá nhân, DN khác theo hợp đồng thuê. Tùy theo bản chất của các điều khoản thỏa thuận trên hợp đồng kinh tế, thuê tài sản được chia thành hai loại là thuê hoạt động và thuê tài chính.

Tài sản thuê hoạt động là những tài sản DN đi thuê của tổ chức, cá nhân khác để sử dụng trong một thời gian nhất định mà khi kết thúc hợp đồng thuê không có sự chuyển giao quyền sở hữu. Trong thời gian hợp đồng thuê có hiệu lực, DN đi thuê có quyền quản lý, sử dụng nhưng không có quyền sở hữu, không ghi tăng tài sản và không tính khấu hao cũng như không được thay đổi kết cấu của tài sản thuê. DN cho thuê tài sản không ghi giảm tài sản trên báo cáo tài chính, khấu hao tài sản trong thời gian cho thuê là một khoản chi phí kinh doanh cho thuê tài sản.

Tài sản thuê tài chính là những tài sản thuê mà trong đó bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn lợi ích và rủi ro gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên đi thuê. Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam về Thuê tài sản (VAS 06), các trường hợp sau thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính [5, tr.14]:

- Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê;

- 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 trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê;

- Thời hạn thuê tài sản chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu;

- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của tài sản thuê;

- 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.

Trên phương diện cơ chế quản lý tài chính, một giao dịch cho thuê tài chính phải thoả mãn một trong những điều kiện:

- Khi kết thúc thời hạn cho thuê theo hợp đồng, bên thuê được chuyển quyền sở hữu tài sản thuê hoặc được tiếp tục thuê theo sự thoả thuận của hai bên;

- Khi kết thúc thời hạn cho thuê theo hợp đồng, bên thuê được quyền ưu tiên mua tài sản thuê theo giá danh nghĩa thấp hơn giá trị thực tế của tài sản thuê tại thời điểm mua lại;

- Thời hạn cho thuê một loại tài sản ít nhất phải bằng 60% thời gian cần thiết để khấu hao tài sản thuê;

- Tổng số tiền thuê một loại tài sản quy định tại hợp đồng cho thuê tài chính, ít nhất phải tương đương với giá trị của tài sản đó tại thời điểm ký hợp đồng.

Như vậy, về nguyên tắc quyền sở hữu tài sản thuê có thể được chuyển giao cho bên đi thuê khi kết thúc hợp đồng thuê. Trong thời gian hợp đồng thuê tài chính có hiệu lực, quyền sở hữu tài sản vẫn thuộc về bên cho thuê. Bên đi thuê tuy chưa có

quyền sở hữu nhưng do có sự nhận chuyển giao phần lớn lợi ích và rủi ro gắn liền với quyền sở hữu tài sản từ bên cho thuê nên vẫn ghi tăng giá trị tài sản thuê tài chính trên báo cáo tài chính và thực hiện tính khấu hao tài sản thuê. Việc tính khấu hao tài sản thuê tùy thuộc vào quy định của chế độ tài chính, thời hạn thuê theo hợp đồng và việc có chuyển giao quyền sở hữu hay không khi kết thúc thời hạn thuê.

Phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu giúp quản lý có thể đánh giá hiệu quả của các cách thức đầu tư TSCĐ cũng như đánh giá thực trạng tài chính của DN.

Trên cơ sở xem xét bản chất, vai trò của TSCĐ và phân loại TSCĐ trong DN, dưới đây Luận án sẽ tập trung trình bày nội dung hạch toán TSCĐ trong DN nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính phục vụ quản lý.

1.2. NỘI DUNG HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP

1.2.1. Quản lý tài sản cố định và ý nghĩa của hạch toán tài sản cố định trong doanh nghiệp

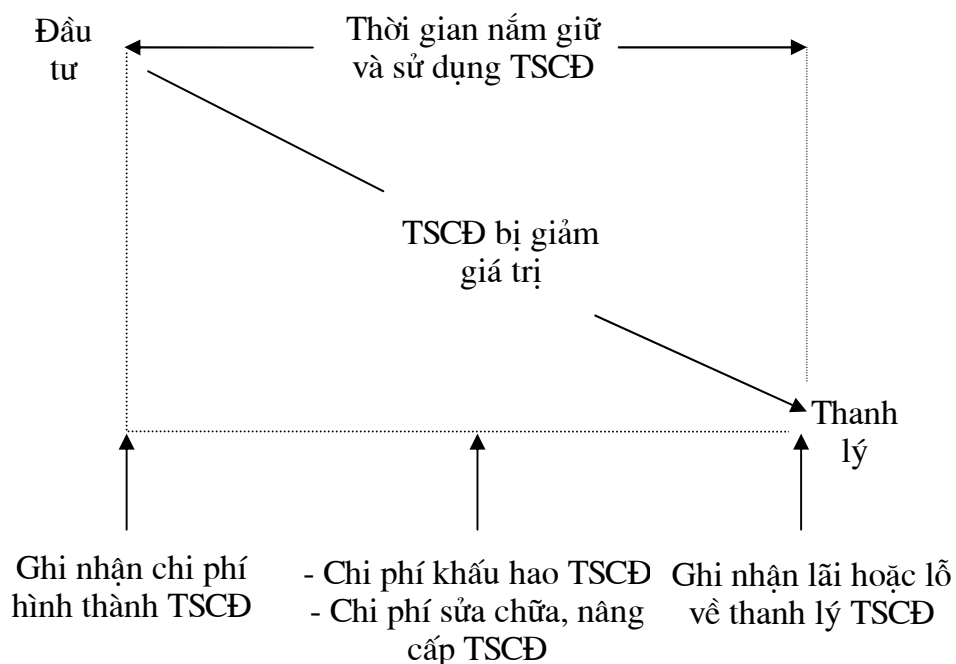
1.2.1.1. Quản lý tài sản cố định trong doanh nghiệp

Các giao dịch về TSCĐ trước, trong và sau quá trình sử dụng TSCĐ là đối tượng quản lý, thẩm quyền và chức năng thuộc hệ thống quản lý DN cũng như các chủ thể quản lý khác ngoài thực thể kinh doanh, từ những giao dịch này thiết lập nội dung quản lý của hệ thống tổ chức SXKD của mọi tổ chức, DN và đơn vị. Các nghiệp vụ giao dịch về TSCĐ được xác định như là căn cứ, tiền đề, đồng thời là mục tiêu cung cấp thông tin của kế toán TSCĐ.

Quản lý TSCĐ bao gồm ba giai đoạn: Đầu tư; sử dụng và thanh lý, thải loại TSCĐ.

Trong giai đoạn đầu tư, đòi hỏi quản lý phải hiểu rõ đặc điểm hoạt động của DN cũng như hiện trạng sử dụng TSCĐ để xác định danh mục TSCĐ cần đầu tư (cả đầu tư mới và đầu tư thay thế) về số lượng, chủng loại và chất lượng TSCĐ. Trên cơ sở danh mục TSCĐ cần đầu tư, DN cân nhắc phương thức đầu tư sao cho phù hợp với khả năng tài chính, nhu cầu của DN và đạt được tính hiệu quả kinh tế. Tùy từng

phương thức đầu tư mà DN xem xét, thu thập thông tin, lựa chọn nhà cung cấp, cho thuê hay nhập khẩu trên các phương diện giá cả, thủ tục, trình độ kỹ thuật... nhằm đầu tư được TSCĐ thích hợp. Tổ chức kiểm nhận, bàn giao, đưa TSCĐ vào sử dụng và xác định nguyên giá TSCĐ.



(Nguồn: Walgenback, Hanson, Hamre. *Principles of Accounting*. Harcourt Brace Jovanovich, Publishers. 1990)

Sơ đồ 1.1: Các nghiệp vụ liên quan đến TSCĐ

Trong giai đoạn sử dụng, đòi hỏi DN phải quản lý về mặt hiện vật và giá trị của TSCĐ. Đối với chỉ tiêu hiện vật đòi hỏi phải nắm được số lượng và chất lượng của TSCĐ. Còn đối với chỉ tiêu giá trị cần xác định chính xác giá trị hao mòn và GTCL của TSCĐ. DN phải thường xuyên theo dõi, nắm bắt tình hình sử dụng TSCĐ tại các đơn vị, bộ phận trong DN. Đối với những TSCĐ bị hư hỏng thì tùy vào mức độ và thời điểm hư hỏng cũng như yêu cầu của quản lý để lựa chọn hình thức sửa chữa thích hợp. DN cần xây dựng quy định nội bộ về quản lý tài sản nói chung, TSCĐ nói riêng, quy định rõ trách nhiệm của từng bộ phận đối với việc đầu tư, sử dụng, bảo quản và thanh lý, nhượng bán TSCĐ, đồng thời xây dựng các chỉ tiêu

đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ để đề xuất các phương án, biện pháp nâng cao hiệu quả quản lý, sử dụng TSCĐ.

Trong giai đoạn thanh lý, thải loại TSCĐ DN cần xác định được danh mục TSCĐ đã khấu hao hết giá trị, bị lạc hậu kỹ thuật hay không sử dụng được và xây dựng, lựa chọn phương án thanh lý, thải loại TSCĐ. Đối với những TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn có thể sử dụng được DN cần cân nhắc giữa lợi ích thu được từ việc sử dụng tài sản với chi phí hoạt động của những tài sản này. Đối với những TSCĐ không sử dụng được hoặc sử dụng không có hiệu quả về mặt kinh tế DN cần xây dựng phương án thanh lý TSCĐ sao cho phù hợp với hiện trạng của TSCĐ, đặc điểm hoạt động của DN và yêu cầu của quản lý.

Quản lý tài sản nói chung, quản lý TSCĐ nói riêng trong DN đóng vai trò hết sức quan trọng, giúp DN theo dõi và quản lý chặt chẽ số vốn đã đầu tư, có biện pháp và kế hoạch sử dụng hợp lý tài sản, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn của DN. Quản lý TSCĐ cần được thực hiện trên tất cả các mặt hiện vật, giá trị và chất lượng của tài sản. Để tạo ra sự thống nhất trong quản lý và tạo điều kiện thuận lợi cho tất cả các cá nhân, bộ phận trong việc sử dụng TSCĐ, DN cần xây dựng quy chế nội bộ về quản lý, sử dụng tài sản nói chung, TSCĐ nói riêng. Công tác quản lý TSCĐ trong DN cần tập trung vào các nội dung sau:

- Quy định cụ thể tiêu chuẩn và điều kiện ghi nhận TSCĐ trong DN. Trên cơ sở quy định của Nhà nước và thông lệ chung, căn cứ vào đặc điểm hoạt động và đặc thù tài sản, DN xây dựng tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ, trong đó cần thiết phải đề cập đến tiêu chuẩn giá trị và thời gian sử dụng.

- Xây dựng chức năng, nhiệm vụ và mối quan hệ chặt chẽ giữa bộ phận quản lý về mặt hiện vật và chất lượng của TSCĐ (bộ phận cơ giới hoặc xe, máy) với bộ phận quản lý về chỉ tiêu giá trị của TSCĐ (bộ phận kế toán).

- Xây dựng và áp dụng các quy trình, thủ tục trong sử dụng TSCĐ như: Thủ tục đầu tư, mua sắm; Thủ tục điều chuyển; Thủ tục thanh lý, nhượng bán; Thủ tục sửa chữa TSCĐ... Đối với từng khâu phải quy định rõ ràng trình tự thực hiện và các thủ tục chứng từ cần có.

- Quy định rõ ràng trong nội bộ DN thẩm quyền phê duyệt các trường hợp đầu tư; thế chấp vay vốn bằng TSCĐ; góp vốn bằng TSCĐ; điều chuyển; thanh lý, nhượng bán và sửa chữa TSCĐ. Thẩm quyền phê duyệt có thể gắn với chức danh quản lý hoặc gắn với quy mô của tài sản hoặc giao dịch.

- Quy định cụ thể trách nhiệm vật chất của các đơn vị, bộ phận trong DN đối với việc bảo quản, sử dụng TSCĐ nhằm tăng cường tính kỷ luật, nâng cao ý thức của các cá nhân, bộ phận liên quan, tránh mất mát và sử dụng lãng phí tài sản của DN.

- Xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ thích hợp với đặc điểm hoạt động SXKD của DN và đáp ứng được yêu cầu thông tin ra quyết định của quản lý.

- Định kỳ tiến hành kiểm kê TSCĐ với sự tham gia của đại diện các bộ phận kế toán; kỹ thuật; đơn vị sử dụng; bộ phận cơ giới hoặc xe, máy. Mọi trường hợp chênh lệch, sai sót phải lập biên bản xác định nguyên nhân và kiến nghị hướng xử lý cụ thể.

1.2.1.2. Ý nghĩa và nhiệm vụ của hạch toán tài sản cố định

TSCĐ là cơ sở vật chất chủ yếu và quan trọng của bất kể DN nào. Việc quản lý và hạch toán TSCĐ ảnh hưởng đến tính đồng bộ và liên tục trong hoạt động SXKD của DN, hiệu năng của bộ máy quản lý và hiệu quả kinh doanh của DN. Ý nghĩa của hạch toán TSCĐ được thể hiện trên các khía cạnh chủ yếu sau:

Thứ nhất, hạch toán TSCĐ khoa học, hợp lý, đáp ứng được yêu cầu thông tin của quản lý là một trong những biện pháp quan trọng để quản lý và kiểm soát TSCĐ, tránh xảy ra tình trạng thiếu mất, sử dụng lãng phí, sai mục đích.

Thứ hai, thông tin thu được từ hạch toán TSCĐ giúp kế toán lập được hệ thống báo cáo tài chính chính xác, cung cấp thông tin cho quản lý và các đối tượng khác, đồng thời tính được các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản nói chung và TSCĐ nói riêng.

Thứ ba, hạch toán TSCĐ giúp quản lý nắm bắt được tình hình hiện có của TSCĐ về mặt giá trị, số lượng, chất lượng cũng như hiện trạng sử dụng TSCĐ từ đó

quyết định các biện pháp quản lý, sử dụng, đầu tư, sửa chữa, thay thế hoặc thanh lý TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ.

Để thực hiện chức năng của mình là cung cấp thông tin tài chính, kế toán cho quản lý và các đối tượng có lợi ích trực tiếp và gián tiếp với hoạt động kinh doanh của DN, hạch toán TSCĐ cần làm tốt các nhiệm vụ sau:

- Tham mưu cho quản lý lựa chọn phương thức đầu tư TSCĐ phù hợp với điều kiện, khả năng tài chính và đặc điểm, yêu cầu hoạt động của DN.

- Theo dõi, phản ánh kịp thời, thường xuyên và có hệ thống giá trị hiện có và tình hình tăng, giảm TSCĐ, từ đó giúp quản lý nắm bắt được số lượng, chất lượng của TSCĐ, phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến đầu tư, điều chuyển, sửa chữa, thanh lý và nhượng bán TSCĐ.

- Lựa chọn phương pháp tính khấu hao TSCĐ phù hợp với khả năng, trình độ khai thác, sử dụng TSCĐ, đặc điểm của TSCĐ, khả năng tài chính cũng như chiến lược của DN và quy định của Nhà nước, từ đó xác định và phân bổ chính xác chi phí khấu hao TSCĐ.

- Lựa chọn phương thức sửa chữa TSCĐ thích hợp với mức độ hư hỏng của TSCĐ, đặc điểm hoạt động SXKD và khả năng tài chính của DN, từ đó ghi nhận và quyết toán chính xác, kịp thời chi phí sửa chữa.

- Tham mưu cho quản lý thời điểm và số lượng, chủng loại TSCĐ thanh lý, nhượng bán, góp phần hình thành cơ cấu TSCĐ hợp lý. Ghi nhận đầy đủ, chính xác chi phí và thu nhập phát sinh trong quá trình thanh lý, nhượng bán TSCĐ.

- Tổng hợp số liệu, lập hệ thống báo cáo tài chính về TSCĐ nhằm cung cấp thông tin cho quản lý và các đối tượng khác.

- Tham gia kiểm kê TSCĐ, tham mưu cho quản lý xử lý các trường hợp thiếu, mất TSCĐ.

1.2.2. Đánh giá tài sản cố định trong doanh nghiệp

Đánh giá TSCĐ là việc sử dụng giả định thước đo tiền tệ trong kế toán nhằm xác định giá trị ghi sổ của TSCĐ phục vụ hạch toán và quản lý. Việc đánh giá TSCĐ

trong DN phải tuân thủ các nguyên tắc và giả định kế toán như nguyên tắc giá phí lịch sử, giả định hoạt động liên tục và nguyên tắc phù hợp. Một TSCĐ cụ thể được đánh giá theo ba chỉ tiêu là nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại.

1.2.2.1. Nguyên giá tài sản cố định

Nguyên giá TSCĐ là toàn bộ các chi phí cần thiết và hợp lý mà DN đã chi ra có liên quan đến việc hình thành và đưa TSCĐ vào trạng thái hoạt động ổn định. Nguyên giá TSCĐ cho biết tổng số tiền đã đầu tư để hình thành và sử dụng TSCĐ. Việc xác định chính xác nguyên giá TSCĐ ảnh hưởng đến quy mô tài sản của DN cũng như ảnh hưởng đến tính khấu hao TSCĐ và thông tin kế toán được trình bày trên các báo cáo tài chính của DN. Vấn đề quan trọng đối với kế toán là phải xác định được các trường hợp hình thành TSCĐ trong DN và các yếu tố cấu thành nguyên giá tương ứng với mỗi trường hợp hình thành TSCĐ. Trong DN có ba trường hợp chủ yếu hình thành TSCĐ là mua, XDCB và nhận vốn góp, được cấp.

Đối với trường hợp TSCĐ hình thành qua mua sắm thì nguyên giá được xác định gồm giá mua hợp lý, các khoản thuế không được khấu trừ, hoàn lại, các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá được hưởng. Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng có thể bao gồm: Chi phí chuẩn bị mặt bằng; chi phí vận chuyển, bốc dỡ ban đầu; Chi phí lắp đặt, chạy thử và chi phí chuyên gia... Nếu TSCĐ mua theo phương thức trả chậm thì giá mua hợp lý không bao gồm tiền lãi trả chậm mà DN phải trả cho bên bán, khoản tiền này được phân bổ vào chi phí SXKD theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời gian trả chậm. Trong trường hợp TSCĐ mua theo hình thức trao đổi thì giá mua cấu thành nguyên giá là giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về hoặc giá trị hợp lý của TSCĐ mang đi trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền trả thêm hoặc nhận về.

Đối với trường hợp TSCĐ hình thành qua hoạt động XDCB thì nguyên giá là giá quyết toán của công trình theo quy chế quản lý đầu tư xây dựng cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Đối với trường hợp TSCĐ nhận vốn góp của thành viên, DN khác hay TSCĐ được cấp, nguyên giá là giá trị hợp lý của TSCĐ theo thỏa thuận (hoặc giá thẩm định) hay theo biên bản giao nhận cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Trong trường hợp thuê tài chính TSCĐ thì nguyên giá ở DN thuê được xác định theo giá thấp hơn giữa giá trị hợp lý của tài sản thuê tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản và giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tài sản tối thiểu. Khi giá trị hợp lý của tài sản thuê lớn hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tài sản tối thiểu thì nguyên giá TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tài sản tối thiểu được xác định theo công thức:

$$\text{Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu} = \sum_{j=1}^n \frac{A_j}{(1+r)^j} \quad (1.1)$$

Trong công thức trên, A_j là tổng số tiền DN đi thuê phải thanh toán theo hợp đồng thuê năm thứ j , n là thời gian thuê tài sản theo hợp đồng, r là tỷ lệ lãi suất ngầm định hoặc tỷ lệ lãi suất được ghi trong hợp đồng thuê hoặc tỷ lệ lãi suất biên đi vay của DN thuê.

Trong quá trình tồn tại và hoạt động của mình, quán triệt nguyên tắc giá phí và giả định hoạt động liên tục trong kế toán, nguyên giá TSCĐ của DN không thay đổi. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ chỉ được ghi tăng nguyên giá TSCĐ nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản. Nguyên giá TSCĐ chỉ thay đổi trong các trường hợp sau:

Thực hiện đánh giá lại TSCĐ theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền. Việc đánh giá lại TSCĐ làm ảnh hưởng đến nguyên giá và giá trị hao mòn và tất yếu ảnh hưởng đến chi phí, lợi nhuận của DN do đó đánh giá lại TSCĐ phải được sự phê duyệt của cấp có thẩm quyền.

Trang bị thêm hoặc tháo dỡ bớt chi tiết, bộ phận của TSCĐ. Trường hợp này DN phải cân nhắc đến tính hệ thống trong việc thực hiện chức năng của TSCĐ và các điều kiện ghi nhận TSCĐ để xác định sự thay đổi nguyên giá.

Thực hiện đầu tư nâng cấp TSCĐ. Chi phí nâng cấp chỉ ghi tăng nguyên giá khi các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản được nâng cấp. Kết quả của việc đầu tư nâng cấp nếu làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng, hoặc làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra, hoặc làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước khi nâng cấp thì được quyết toán ghi tăng nguyên giá TSCĐ.

1.2.2.2. Giá trị hao mòn và khấu hao của tài sản cố định

Trong quá trình TSCĐ tham gia vào hoạt động SXKD, dưới tác động của các quá trình cơ, lý, điều kiện làm việc và môi trường tự nhiên cũng như ảnh hưởng của tiến bộ khoa học kỹ thuật mà TSCĐ bị giảm dần về mặt giá trị và giá trị sử dụng hoặc bị giảm khả năng mang lại lợi ích kinh tế cho DN, đây chính là hiện tượng hao mòn TSCĐ.

Theo Hội đồng Quốc gia chỉ đạo biên soạn Từ điển Bách khoa Việt Nam thì: “Hao mòn TSCĐ là sự giảm dần giá trị trong quá trình sử dụng hoặc do đã sản xuất được những TSCĐ cùng loại hiện đại hơn và có giá rẻ hơn” [34]. Chế độ tài chính Việt Nam hiện hành cho rằng: “Hao mòn TSCĐ là sự giảm dần giá trị sử dụng và giá trị của TSCĐ do tham gia vào hoạt động SXKD, do bào mòn của tự nhiên, do tiến bộ kỹ thuật... trong quá trình hoạt động của TSCĐ” [6, tr.4]. Các khái niệm hao mòn TSCĐ này đều đề cập đến nguyên nhân làm giảm giá trị và giá trị sử dụng của TSCĐ, đó là do quá trình sử dụng và do tiến bộ khoa học kỹ thuật.

Tùy vào nguyên nhân của hao mòn TSCĐ mà người ta chia hao mòn thành hai loại là hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình. Hao mòn hữu hình là sự giảm giá trị và giá trị sử dụng của TSCĐ do tác động cơ, lý của con người trong quá trình sử dụng hay ảnh hưởng của điều kiện tự nhiên. Hao mòn hữu hình là căn cứ quan trọng của việc tính khấu hao, thời gian hao mòn hữu hình quyết định độ dài kỳ khấu hao và mức trích khấu hao. Hao mòn vô hình là sự giảm giá trị và giá trị sử dụng của

TSCĐ do ảnh hưởng của những tiến bộ khoa học kỹ thuật hoặc do tăng năng suất lao động xã hội. Để đầu tư TSCĐ như trước đây chỉ phải bỏ ra ít tiền hơn hoặc với số tiền như trước đây nhưng hiện tại đã đầu tư được TSCĐ hiện đại hơn. Đối với một TSCĐHH cụ thể, hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình có thể xảy ra riêng biệt hoặc đồng thời.

Đối với TSCĐVH, do tính không có hình thái vật chất cụ thể nên TSCĐVH chỉ có thể bị hao mòn do tác động của hao mòn vô hình.

DN đầu tư một số tiền nhất định để hình thành TSCĐ phục vụ hoạt động SXKD nhưng trong quá trình sử dụng TSCĐ bị giảm dần về mặt giá trị và giá trị sử dụng. Tuy nhiên, hao mòn TSCĐ là hiện tượng khách quan, mang tính trừu tượng, làm cho TSCĐ bị giảm dần giá trị và giá trị sử dụng đến thời điểm thanh lý, thải loại do không thể tiếp tục sử dụng hoặc sử dụng tiếp sẽ không đạt hiệu quả kinh tế mong muốn. Chính vì vậy, về mặt quản lý việc xác định được giá trị hao mòn của TSCĐ giúp DN có được chính sách thu hồi vốn đầu tư cho TSCĐ một cách thận trọng, phù hợp trên phương diện ghi nhận chi phí sử dụng TSCĐ.

Hội đồng Quốc gia chỉ đạo biên soạn Từ điển Bách khoa Việt Nam cho rằng: “Khấu hao TSCĐ là việc giảm trừ theo thời gian sử dụng một phần giá trị đã đầu tư ban đầu để xây dựng hay mua cho công trình, nhà cửa, máy móc, thiết bị được xếp loại thành TSCĐ. Phần khấu hao này được tính vào giá thành (hay giá mua ban đầu) của sản phẩm hay công trình có sử dụng TSCĐ đã đầu tư vào sản xuất như trả chi phí cho một dạng tư liệu sản xuất bị hao mòn dần từng phần trong thời gian sử dụng” [34]. Theo quan điểm này thì khấu hao chính là việc ghi nhận chi phí sử dụng TSCĐ để được bù đắp sau chu kỳ sử dụng TSCĐ từ thu nhập tạo ra do khai thác TSCĐ.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 03 cho rằng: “Khấu hao TSCĐ là sự phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó” [4, tr.21]. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ là nguyên giá của TSCĐ ghi trên báo cáo tài chính trừ (-) giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó, trong đó giá trị thanh lý là giá trị ước tính thu được khi hết thời gian sử dụng hữu

ích của tài sản sau khi trừ (-) chi phí thanh lý ước tính. Quan điểm này nhấn mạnh đến việc thu hồi giá trị phải khấu hao của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ.

Theo Chế độ tài chính Việt Nam hiện hành: “Khấu hao TSCĐ là việc tính toán và phân bổ một cách có hệ thống nguyên giá của TSCĐ vào chi phí SXKD trong thời gian sử dụng của TSCĐ” [6, tr.4]. Quan điểm này nhấn mạnh đến việc thu hồi nguyên giá trong suốt quá trình sử dụng của TSCĐ. Sự khác nhau cơ bản giữa chuẩn mực kế toán và chế độ tài chính về tính khấu hao đó là có hay không loại trừ giá trị thanh lý ước tính khỏi nguyên giá TSCĐ. Tính khấu hao trên cơ sở giá trị phải khấu hao của TSCĐ xuất phát từ việc TSCĐ, đặc biệt là TSCĐHH, khi thanh lý vẫn có thể thu hồi một số tiền nhất định. Tuy nhiên, giá trị thanh lý ước tính mang tính chủ quan nên việc tính khấu hao trên nguyên giá TSCĐ theo quy định của chế độ tài chính là tuân thủ nguyên tắc phù hợp và khách quan trong kế toán.

Qua phân tích trên có thể kết luận rằng: *Khấu hao TSCĐ là biện pháp chủ quan của DN nhằm xác định giá trị đã hao mòn của TSCĐ để ghi nhận vào chi phí SXKD với mục đích thu hồi vốn đầu tư TSCĐ.*

Để tính khấu hao TSCĐ cần phải xác định được các yếu tố: Giá trị TSCĐ cần khấu hao, Thời gian sử dụng TSCĐ và Phương pháp tính khấu hao TSCĐ.

Giá trị TSCĐ cần khấu hao chính là số tiền cần thu hồi mà DN đã đầu tư vào TSCĐ và được xác định bằng hiệu số giữa nguyên giá TSCĐ và giá trị thanh lý thu hồi ước tính. Giá trị thanh lý thu hồi ước tính là số tiền ước tính thu được khi hết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản sau khi trừ chi phí thanh lý ước tính. Trong trường hợp không tính đến giá trị thanh lý ước tính thì giá trị cần khấu hao chính là nguyên giá TSCĐ.

Thời gian sử dụng TSCĐ là thời gian DN dự kiến sử dụng TSCĐ trong hoạt động SXKD hoặc có thể là khối lượng, số lượng sản phẩm, dịch vụ DN dự kiến sản xuất được trong điều kiện tổ chức sản xuất bình thường, phù hợp với các thông số kinh tế - kỹ thuật của tài sản. Việc xác định thời gian sử dụng quyết định mức trích khấu hao TSCĐ. Các căn cứ làm cơ sở cho việc lựa chọn thời gian sử dụng của

TSCĐ bao gồm: tuổi thọ của TSCĐ theo thiết kế, tuổi thọ kinh tế của TSCĐ, quy định tài chính của Nhà nước, trình độ quản lý và sử dụng TSCĐ của DN, khả năng cạnh tranh, sức mạnh tài chính và chiến lược phát triển của DN...

Phương pháp tính khấu hao TSCĐ là cách thức xác định giá trị hao mòn trên cơ sở giá trị TSCĐ cần khấu hao và thời gian sử dụng của TSCĐ. Về cơ bản có ba phương pháp tính khấu hao TSCĐ là: Phương pháp khấu hao đều theo thời gian (khấu hao đường thẳng), Phương pháp khấu hao theo sản lượng và Phương pháp khấu hao nhanh. Việc lựa chọn phương pháp khấu hao TSCĐ cũng phụ thuộc vào quy định của Nhà nước, khả năng sử dụng TSCĐ, trình độ quản lý, sức mạnh tài chính và chiến lược phát triển của DN. Trong việc lựa chọn và áp dụng phương pháp tính khấu hao TSCĐ DN phải tuân thủ nguyên tắc nhất quán trong kế toán.

Phương pháp khấu hao đường thẳng có đặc điểm là giá trị cần khấu hao của TSCĐ được phân bổ dần đều trong suốt thời gian sử dụng dự kiến. Ưu điểm của khấu hao đường thẳng là tính toán đơn giản và nhà quản lý sẽ có điều kiện kiểm soát các chi phí khác vì chi phí khấu hao đã là một con số ổn định. Tuy nhiên, khấu hao đường thẳng không thích hợp với những loại TSCĐ có mức độ hao mòn vô hình tương đối lớn. Khấu hao đường thẳng không quán triệt nguyên tắc phù hợp và thận trọng trong kế toán vì kết quả thu được từ sử dụng TSCĐ có thể thay đổi do chất lượng kinh doanh trong khi mức khấu hao TSCĐ không đổi giữa các kỳ báo cáo. Mức khấu hao (M_{kh}) của TSCĐ theo phương pháp đường thẳng được xác định theo công thức:

$$M_{kh} \text{ năm} = \frac{\text{Giá trị cần khấu hao của TSCĐ}}{\text{Số năm sử dụng dự kiến của TSCĐ}} \quad (1.2)$$

$$M_{kh} \text{ tháng} = \frac{M_{kh} \text{ năm}}{12 \text{ tháng}} \quad (1.3)$$

Phương pháp khấu hao theo sản lượng xác định mức trích khấu hao trên cơ sở sản lượng thực tế đạt được trong kỳ và mức khấu hao đơn vị sản lượng. Để có mức

khấu hao đơn vị sản lượng cần tính được sản lượng theo công suất thiết kế. Xác định sản lượng theo công suất thiết kế phải căn cứ vào tính toán kỹ thuật của nhà sản xuất, khả năng quản lý, khai thác, sử dụng TSCĐ của DN và các điều kiện kinh tế - kỹ thuật khác ảnh hưởng đến việc sử dụng TSCĐ. Khấu hao theo sản lượng sẽ cho kết quả mức khấu hao sát hợp hơn với mức độ hao mòn TSCĐ. Khấu hao TSCĐ theo sản lượng được xác định theo công thức:

$$M_{kh} \text{ kỳ } n = \frac{\text{Sản lượng thực tế kỳ } n}{\text{Sản lượng}} \times M_{kh} \text{ đơn vị} \quad (1.4)$$

$$M_{kh} \text{ đơn vị sản lượng} = \frac{\text{Giá trị cần khấu hao của TSCĐ}}{\text{Sản lượng theo công suất thiết kế}} \quad (1.5)$$

Phương pháp khấu hao nhanh có đặc điểm là mức khấu hao những năm đầu sẽ cao hơn so với những năm sau trong quá trình sử dụng TSCĐ. Khấu hao nhanh phù hợp với những loại TSCĐ có mức độ hao mòn vô hình lớn, cho phép DN có thể đổi mới, hiện đại hóa TSCĐ một cách nhanh chóng. Tuy nhiên, khấu hao nhanh sẽ làm cho giá thành sản phẩm, dịch vụ trong những năm đầu sử dụng TSCĐ tăng do chi phí khấu hao lớn. Chi phí khấu hao lớn về tổng số nhưng mức sản xuất của TSCĐ trong các năm đầu sử dụng sẽ lớn nếu thị trường kinh doanh không bị thu hẹp. Khấu hao nhanh có thể tính theo các phương án như: theo số dư giảm dần và theo tổng của các số thứ tự năm sử dụng TSCĐ.

Khấu hao TSCĐ theo số dư giảm dần xác định mức khấu hao trên cơ sở GTCL của TSCĐ và tỷ lệ khấu hao nhanh. Tỷ lệ khấu hao nhanh được tính dựa trên tỷ lệ khấu hao đường thẳng và hệ số điều chỉnh. Hệ số điều chỉnh phụ thuộc vào thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ. Thông thường, nếu thời gian sử dụng đến 4 năm thì hệ số điều chỉnh là 1,5 lần; thời gian sử dụng trên 4 đến 6 năm thì hệ số điều chỉnh là 2 và thời gian sử dụng trên 6 năm thì hệ số điều chỉnh là 2,5 lần.

$$M_{kh} \text{ năm } N = \frac{\text{GTCL của TSCĐ năm } N}{\text{GTCL của TSCĐ năm } N} \times \frac{\text{Tỷ lệ khấu hao đường thẳng}}{\text{Tỷ lệ khấu hao đường thẳng}} \times \frac{\text{Hệ số điều chỉnh}}{\text{Hệ số điều chỉnh}} \quad (1.6)$$

Khấu hao TSCĐ theo tổng của các số thứ tự năm sử dụng được xác định trên cơ sở giá trị cần khấu hao của TSCĐ và tỷ lệ khấu hao. Mẫu số của tỷ lệ khấu hao là tổng của các số thứ tự năm sử dụng, còn tử số của tỷ lệ khấu hao là số thứ tự năm sử dụng theo chiều ngược lại. Trong trường hợp số năm sử dụng lớn thì tổng của các số thứ tự năm sử dụng được tính theo công thức $n(n+1)/2$, trong đó n là số năm sử dụng của TSCĐ.

1.2.2.3. Giá trị còn lại của tài sản cố định

Xuất phát từ hai chỉ tiêu nguyên giá và giá trị hao mòn ta xác định được GTCL của TSCĐ. GTCL là hiệu số giữa nguyên giá và giá trị hao mòn TSCĐ.

$$\text{GTCL của TSCĐ} = \text{Nguyên giá của TSCĐ} - \text{Giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ} \quad (1.7)$$

GTCL của TSCĐ chính là giá trị TSCĐ đã đầu tư chưa phân bổ vào chi phí, nó phản ánh giá trị của TSCĐ trong tổng giá trị tài sản, đánh giá phần nào năng lực SXKD của DN, giúp DN có kế hoạch thu hồi vốn để tái đầu tư và đánh giá tình hình tài chính của DN. Trong việc xác định các chỉ tiêu tài chính và đánh giá hiệu quả kinh doanh của DN, việc lấy GTCL của TSCĐ để tính toán sẽ mang lại kết quả khả thi hơn so với trường hợp lấy nguyên giá của TSCĐ. Tuy nhiên, GTCL của TSCĐ chỉ có ý nghĩa về mặt kế toán chứ không phản ánh giá trị thực tế của TSCĐ vì khấu hao không hoàn toàn trùng khớp với mức độ hao mòn và TSCĐ được ghi nhận theo giá gốc. Chính vì lý do này mà trong nhiều trường hợp cần phải đánh giá lại TSCĐ.

TSCĐ có thể được đánh giá theo giá của TSCĐ thay thế. Theo phương pháp này, giá trị TSCĐ được xác định lại trên cơ sở năng lực sản xuất hiện tại của TSCĐ và giá thị trường của TSCĐ tương đương. Vấn đề ở đây là tính tin cậy của thông tin về giá trị trường của TSCĐ và việc xác định năng lực sản xuất của TSCĐ ở thời điểm đánh giá lại. Khi đánh giá lại TSCĐ thì GTCL của TSCĐ sau đánh giá lại được xác định theo công thức sau:

$$\text{GTCL của TSCĐ sau đánh giá lại} = \text{GTCL của TSCĐ trước đánh giá lại} \times \frac{\text{Giá đánh giá lại của TSCĐ}}{\text{Nguyên giá ban đầu của TSCĐ}} \quad (1.8)$$

1.2.3. Hạch toán tài sản cố định trên phương diện kế toán tài chính

Mục đích của kế toán tài chính là thu thập, kiểm tra, phân tích và xử lý thông tin kinh tế, tài chính phục vụ cho việc lập hệ thống báo cáo tài chính đáp ứng nhu cầu thông tin của các đối tượng có lợi ích liên quan. Đối với cả kế toán tài chính và kế toán quản trị, việc hạch toán ban đầu các đối tượng kế toán có ý nghĩa hết sức quan trọng. Trong phân hành hạch toán TSCĐ, hạch toán ban đầu đóng vai trò không thể thiếu, nó cung cấp thông tin cho quản lý nói chung và kế toán nói riêng trong chỉ đạo, điều hành nghiệp vụ và thực hiện các khâu công việc tiếp theo trong quy trình công nghệ kế toán. Các thông tin do hạch toán ban đầu TSCĐ cung cấp bao gồm: Chi phí hình thành TSCĐ; Khấu hao TSCĐ; Chi phí và thu nhập thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Giá trị TSCĐ được thanh lý, nhượng bán; Chi phí sửa chữa TSCĐ... Nội dung của hạch toán ban đầu TSCĐ là sử dụng chứng từ để sao chụp mang tính bằng chứng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến TSCĐ. Chứng từ sử dụng trong hạch toán ban đầu TSCĐ có thể là chứng từ bắt buộc do Nhà nước ban hành hoặc có thể là chứng từ do DN quy định phù hợp với tính chất của nghiệp vụ và yêu cầu quản lý trong nội bộ DN. DN cần xây dựng các loại chứng từ sử dụng trong quản lý, hạch toán nói chung và trong hạch toán TSCĐ nói riêng, từ chủng loại, nội dung phản ánh, cách thức ghi chép, thẩm quyền phê duyệt đến quy trình luân chuyển. Các chứng từ có thể sử dụng trong hạch toán ban đầu TSCĐ bao gồm: Chứng từ đầu tư TSCĐ; Chứng từ tính khấu hao TSCĐ; Chứng từ sửa chữa TSCĐ; Chứng từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Chứng từ đánh giá lại TSCĐ...

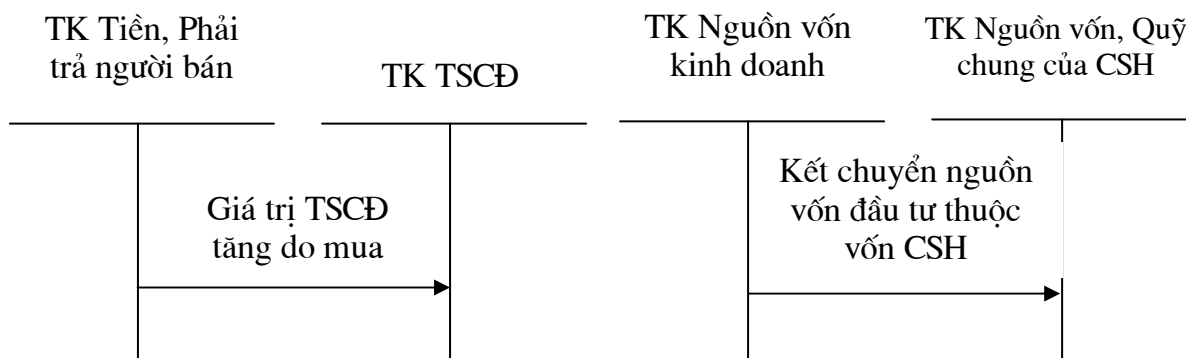
1.2.3.1. Hạch toán biến động tài sản cố định

Trong quá trình tồn tại và hoạt động của mình, bất kể DN nào cũng phải đầu tư một số vốn nhất định vào TSCĐ. Do tiến bộ của khoa học kỹ thuật, nhu cầu mở rộng hoạt động SXKD mà DN cần thay đổi cơ cấu TSCĐ. Chính những lý do này đã làm phát sinh các nghiệp vụ tăng, giảm TSCĐ.

TSCĐ trong DN có thể tăng do các nguyên nhân chủ yếu như: mua sắm, nhận vốn góp và đầu tư XDCB. Đối với các trường hợp tăng TSCĐ, vấn đề quan trọng đối với kế toán là xác định nguyên giá TSCĐ trên cơ sở các chứng từ hợp pháp, hợp lệ

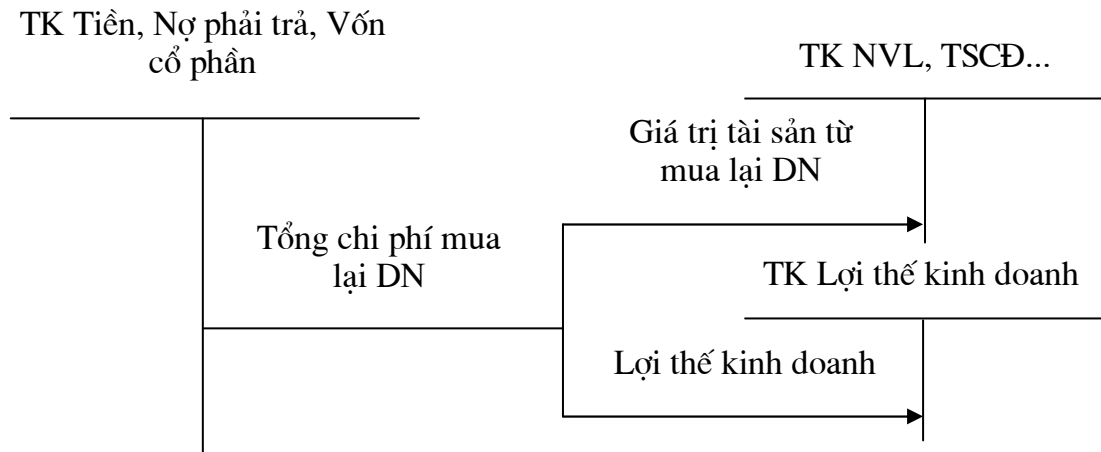
và thời điểm ghi nhận nguyên giá. Nguyên giá được ghi nhận khi kết thúc đầu tư và đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Đối với TSCĐ hình thành qua mua sắm theo các hình thức trả ngay, trả chậm, trao đổi thì căn cứ vào giá thỏa thuận trên các chứng từ liên quan kế toán ghi tăng nguyên giá trong quan hệ với giảm tiền hoặc tăng công nợ phải trả. Trong trường hợp TSCĐ được đầu tư bằng các nguồn vốn chuyên dùng thì kế toán phản ánh sự thay đổi mục đích sử dụng khoản tiền này bằng bút toán kết chuyển nguồn. Để ghi nhận các giao dịch đầu tư TSCĐ và cung cấp thông tin về giá trị TSCĐ đầu tư cũng như việc thanh toán, kế toán phải sử dụng các TK TSCĐ, tiền và công nợ. Phương pháp hạch toán TSCĐ tăng do mua được khái quát theo Sơ đồ 1.2:



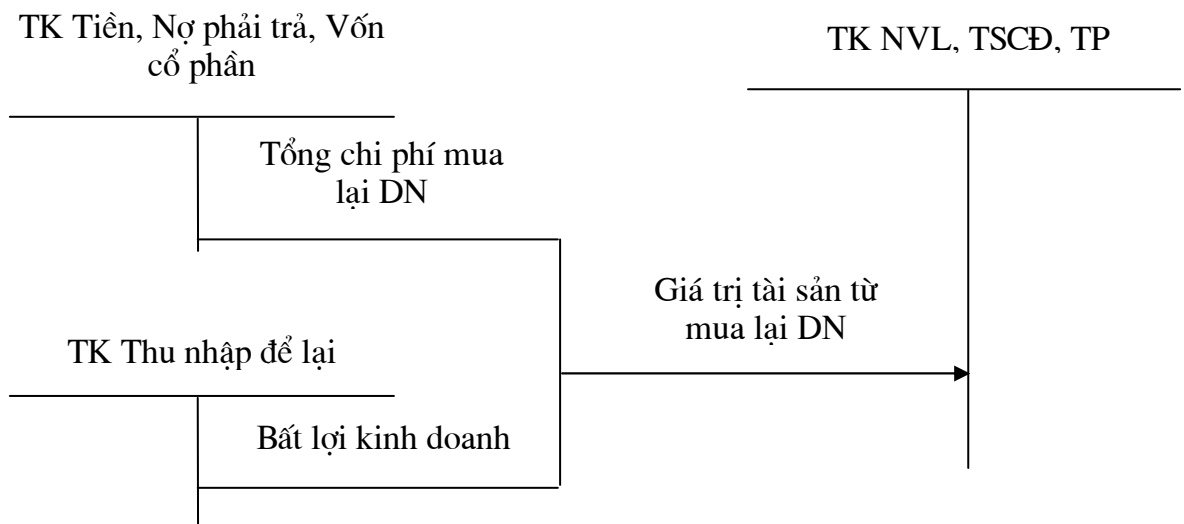
Sơ đồ 1.2: Hạch toán TSCĐ tăng do mua

Trường hợp TSCĐ hình thành theo phương thức mua lại DN thì căn cứ vào giá thỏa thuận thanh toán với bên bán DN để ghi tăng nguyên giá TSCĐ. Khi mua lại DN, nếu tổng số tiền thanh toán cho bên bán DN chênh lệch với tổng giá trị tài sản có thể nhận biết và xác định được giá trị thì phần chênh lệch chính là giá trị lợi thế kinh doanh hoặc bất lợi kinh doanh. Theo thông lệ quốc tế, trong trường hợp chi phí mua DN vượt quá phần sở hữu của DN mua trong giá trị tương đương của tài sản và công nợ xác định được tại ngày diễn ra giao dịch trao đổi thì phần chênh lệch đó được coi là lợi thế kinh doanh và được ghi nhận là tài sản [16, tr.424]. Thời gian khấu hao lợi thế kinh doanh không được vượt quá 5 năm, trừ khi có cơ sở để xác định một chu kỳ dài hơn, nhưng không được vượt quá 20 năm kể từ ngày mua.



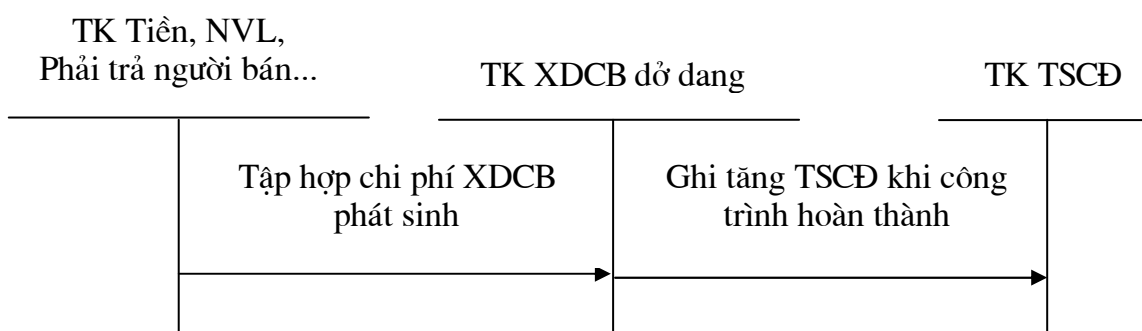
Sơ đồ 1.3: Hạch toán lợi thế kinh doanh khi mua lại DN

Khi chi phí mua DN nhỏ hơn phần mà DN sở hữu trong giá trị tương đương của các tài sản và công nợ xác định được mua tại ngày trao đổi thì giá trị bất lợi kinh doanh có thể được hạch toán theo 2 phương pháp [16, tr.426-428]. Theo phương pháp hạch toán tiêu chuẩn thì giá trị tương đương của các tài sản phi tiền tệ được ghi giảm tương ứng cho tới khi không còn chênh lệch. Nếu không thể loại bỏ hoàn toàn chênh lệch bằng cách ghi giảm giá trị tương đương của các tài sản phi tiền tệ thì phần chênh lệch còn lại được hạch toán như thu nhập để lại. Theo phương pháp thay thế được chấp nhận thì khoản chênh lệch do chi phí mua DN nhỏ hơn phần mà DN sở hữu trong giá trị tương đương của các tài sản và công nợ xác định được mua tại ngày trao đổi được phản ánh là bất lợi kinh doanh và hạch toán là thu nhập để lại. Khoản chênh lệch này được phân bổ vào thu nhập trong 5 năm, trừ khi có lý do xác đáng để phân bổ trong một khoảng thời gian dài hơn, nhưng không quá 20 năm kể từ ngày mua DN.



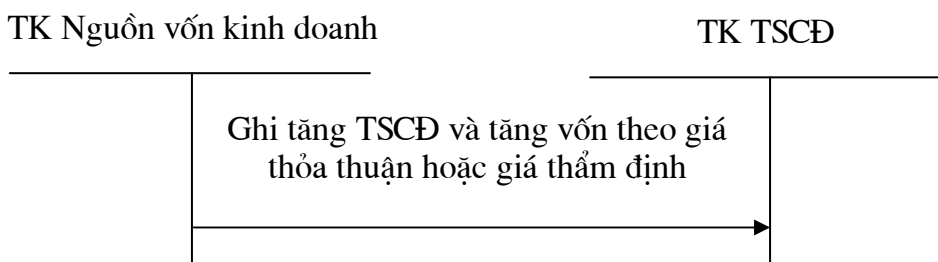
Sơ đồ 1.4: Hạch toán bất lợi kinh doanh khi mua lại DN theo phương pháp thay thế được chấp nhận

Đối với TSCĐ hình thành qua hoạt động đầu tư XDCB, do quá trình XDCB được thực hiện trong thời gian tương đối dài nên kế toán phản ánh các chi phí XDCB phát sinh trên một TK trung gian là TK XDCB dở dang (cả phương thức tự làm và thuê ngoài). Khi công trình hoàn thành, bàn giao và đưa vào sử dụng, căn cứ giá quyết toán của công trình để ghi tăng nguyên giá.



Sơ đồ 1.5: Hạch toán TSCĐ tăng do XDCB

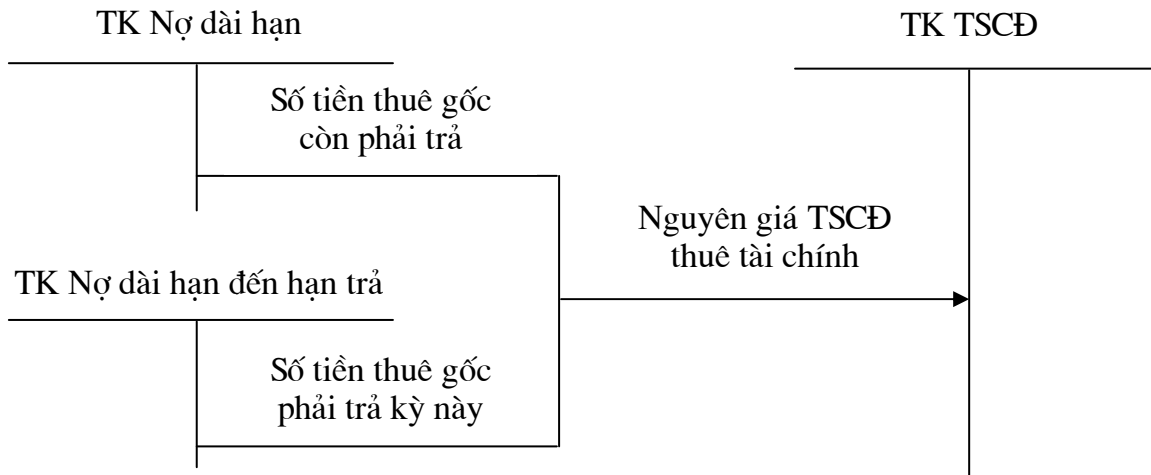
Đối với TSCĐ tăng do nhận vốn góp của thành viên, tổ chức khác thì căn cứ vào giá thỏa thuận ghi trên biên bản đánh giá và biên bản giao nhận để ghi tăng nguyên giá. Trong trường hợp các bên nhận và góp vốn không thống nhất được giá trị tài sản thì có thể thuê bên thứ ba (tổ chức thẩm định giá) xác định giá trị của tài sản. Chi phí thẩm định giá tùy vào thỏa thuận trên hợp đồng có thể ghi tăng nguyên giá TSCĐ.



Sơ đồ 1.6: Hạch toán TSCĐ tăng do nhận vốn góp

Trường hợp thuê tài sản của tổ chức, cá nhân khác để phục vụ hoạt động SXKD của DN thì căn cứ vào hợp đồng thuê để xác định tài sản thuê là thuê hoạt động hay thuê tài chính. Nếu không có sự chuyển giao phần lớn lợi ích và rủi ro gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê thì kế toán không ghi tăng giá trị tài sản trên báo

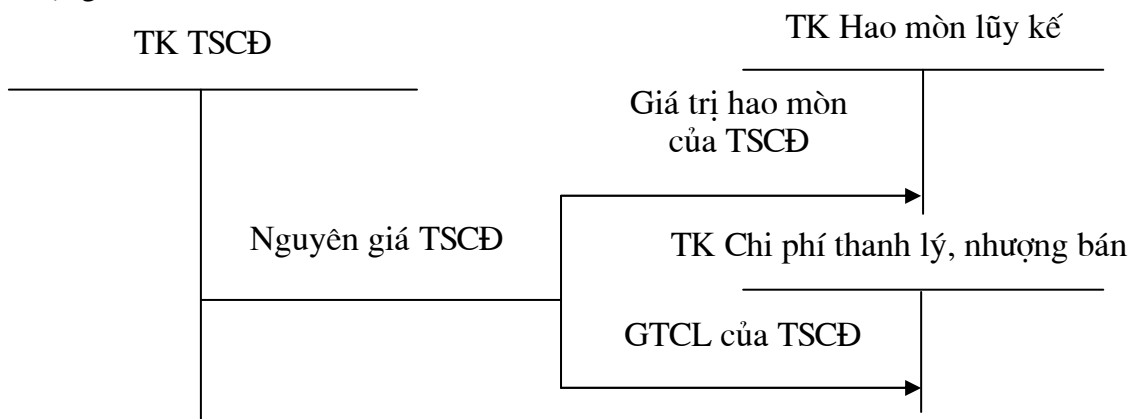
cáo tài chính của DN. Ngược lại, kế toán ghi tăng giá trị tài sản và tăng công nợ phải trả trên báo cáo tài chính, tùy vào điều khoản thỏa thuận trên hợp đồng thuê, định kỳ kế toán ghi nhận việc thanh toán tiền cho bên cho thuê.



Sơ đồ 1.7: Hạch toán TSCĐ tăng do thuê tài chính

TSCĐ trong DN có thể giảm do các nguyên nhân chủ yếu như: thanh lý, nhượng bán, góp vốn và thiếu, mất. Trong các nghiệp vụ giảm TSCĐ, vấn đề quan trọng đối với kế toán là xác định giá trị hao mòn lũy kế tính đến thời điểm giảm TSCĐ và xử lý về mặt tài chính cũng như kế toán phần GTCL của TSCĐ.

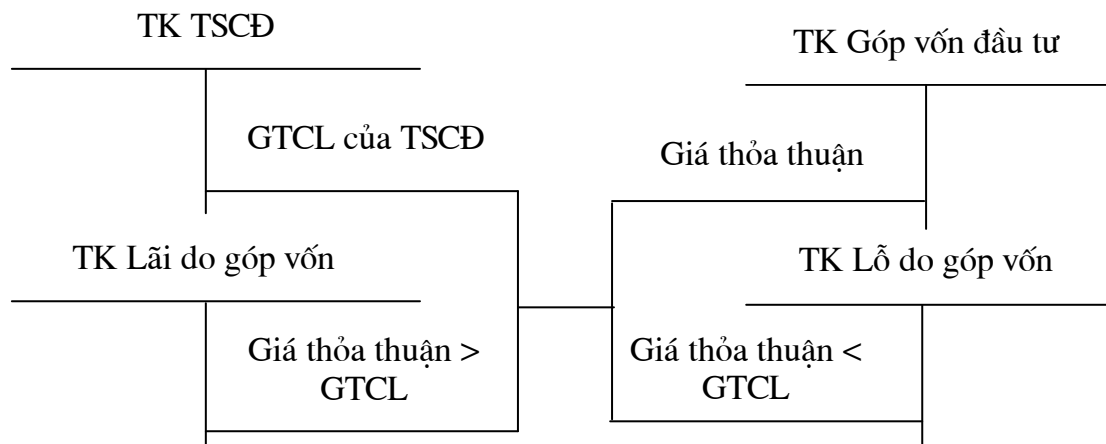
Đối với trường hợp thanh lý, nhượng bán TSCĐ, trên cơ sở nguyên giá và giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ kế toán ghi giảm TSCĐ. Căn cứ vào kết quả thanh lý, nhượng bán và các chứng từ có liên quan, kế toán ghi nhận thu nhập và chi phí thanh lý, nhượng bán. Kết quả thanh lý, nhượng bán là chênh lệch giữa thu nhập từ thanh lý, nhượng bán với chi phí thanh lý, nhượng bán và GTCL của TSCĐ được thanh lý, nhượng bán.



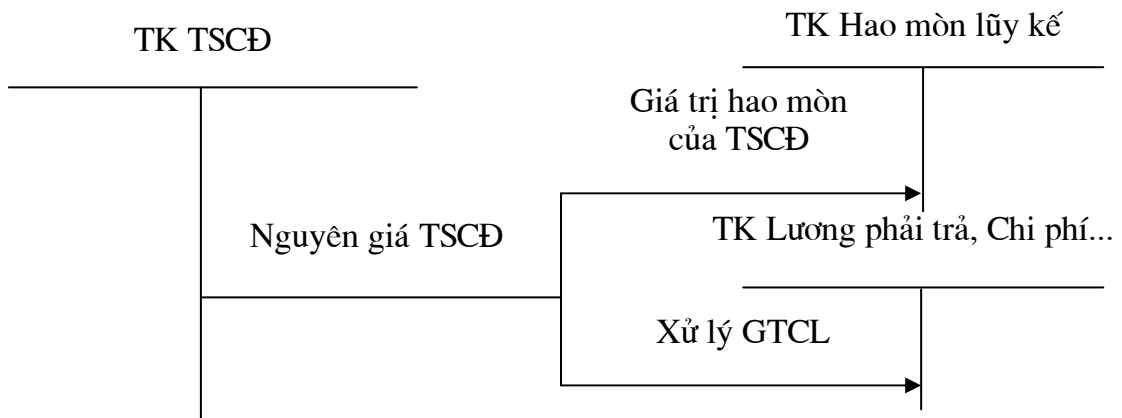
Sơ đồ 1.8: Hạch toán TSCĐ giảm do thanh lý, nhượng bán

Đối với trường hợp góp vốn vào đơn vị khác bằng TSCĐ thì căn cứ vào GTCL của TSCĐ dùng để góp vốn và giá thỏa thuận giữa DN với đối tác để ghi tăng tài sản của DN tại bên nhận vốn góp và ghi giảm tài sản tại DN theo GTCL. Chênh lệch giữa giá trị vốn góp theo thỏa thuận và GTCL của TSCĐ được ghi nhận là thu nhập hay chi phí của DN.

Đối với TSCĐ thiếu, mất phát hiện khi kiểm kê, căn cứ vào nguyên giá TSCĐ và giá trị hao mòn lũy kế tính đến thời điểm kiểm kê kế toán ghi giảm TSCĐ và xử lý phần GTCL của TSCĐ thiếu, mất. Giá trị của TSCĐ thiếu mất tùy vào quy định của chế độ tài chính và quy chế nội bộ DN mà có thể yêu cầu bộ phận quản lý, sử dụng bồi thường; tính vào chi phí hoặc ghi giảm vốn của DN.

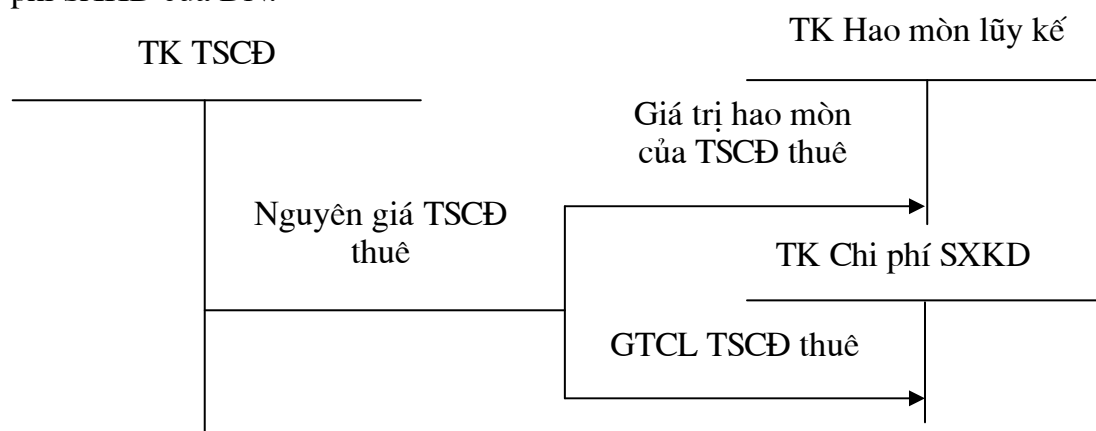


Sơ đồ 1.9: Hạch toán TSCĐ giảm do góp vốn vào đơn vị khác



Sơ đồ 1.10: Hạch toán TSCĐ thiếu, mất phát hiện khi kiểm kê

Đối với TSCĐ thuê mà có sự chuyển giao phần lớn lợi ích và rủi ro gắn liền với quyền sở hữu tài sản thì việc ghi sổ còn tùy vào việc DN có nhận tài sản thuê khi kết thúc hợp đồng thuê hay không. Nếu DN nhận quyền sở hữu tài sản thì kế toán chuyển nguyên giá và giá trị hao mòn của tài sản thuê thành nguyên giá và giá trị hao mòn của TSCĐ thuộc quyền sở hữu. Nếu DN trả lại tài sản thuê cho bên cho thuê thì kế toán ghi giảm nguyên giá và giá trị hao mòn của tài sản thuê, phần GTCL của tài sản thuê tùy vào quy mô có thể ghi nhận trực tiếp hoặc phân bổ dần vào chi phí SXKD của DN.



Sơ đồ 1.11: Hạch toán TSCĐ giảm do trả lại cho bên cho thuê

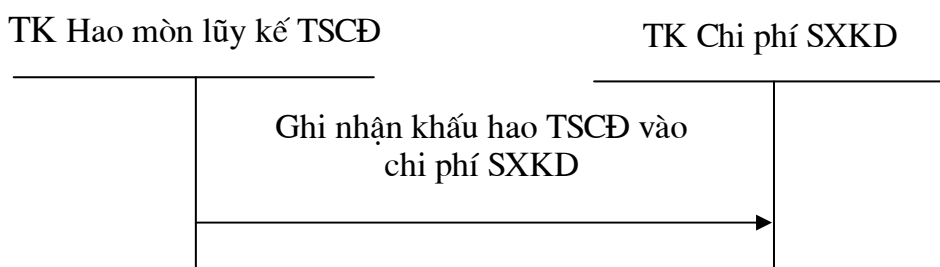
1.2.3.2. Hạch toán khấu hao tài sản cố định

Lý do của việc phải khấu hao TSCĐ là do thời gian sử dụng của TSCĐ có hạn. Để hạch toán khấu hao TSCĐ, DN cần phân loại TSCĐ theo mục đích sử dụng, lựa chọn phương pháp khấu hao thích hợp cho từng loại, nhóm TSCĐ, xác định thời gian sử dụng dự kiến của từng loại TSCĐ và xây dựng tiêu thức phân bổ chi phí khấu hao trong trường hợp TSCĐ phục vụ nhiều đối tượng (bộ phận, công việc, sản phẩm, nhóm sản phẩm, đơn đặt hàng).

Đối với TSCĐ thuộc quyền sở hữu, thời gian sử dụng dự kiến để tính khấu hao được xác định trên cơ sở quy định của chế độ tài chính; mức độ hao mòn thực tế của TSCĐ; khả năng sử dụng TSCĐ; khả năng tài chính và chiến lược phát triển của DN. Đối với TSCĐ thuê tài chính, việc xác định thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ tùy thuộc vào việc DN có nhận quyền sở hữu tài sản thuê khi kết thúc hợp đồng thuê hay không. Nếu hợp đồng thuê xác định không có sự chuyển giao quyền sở hữu và

thời gian thuê theo hợp đồng dài hơn thời gian sử dụng tối thiểu của TSCĐ thì TSCĐ thuê được tính khấu hao như TSCĐ thuộc quyền sở hữu, ngược lại TSCĐ thuê được tính khấu hao theo thời gian của hợp đồng. Trường hợp hợp đồng thuê xác định khi kết thúc thời hạn thuê, quyền sở hữu tài sản thuê thuộc về bên đi thuê thì tài sản thuê được tính khấu hao như TSCĐ thuộc quyền sở hữu mà không phụ thuộc vào thời gian thuê theo hợp đồng.

Tùy vào kỳ kế toán DN lựa chọn mà định kỳ kế toán xác định khấu hao của từng TSCĐ và khấu hao của toàn bộ TSCĐ. Trên cơ sở mục đích sử dụng TSCĐ và tiêu thức phân bổ khấu hao TSCĐ đã lựa chọn, kế toán tiến hành phân bổ và ghi nhận chi phí khấu hao TSCĐ. Khấu hao TSCĐ được hạch toán theo nguyên tắc TSCĐ sử dụng ở bộ phận nào thì ghi nhận khấu hao vào chi phí của bộ phận đó, đồng thời với việc ghi nhận chi phí khấu hao, kế toán ghi tăng giá trị hao mòn của TSCĐ.



Sơ đồ 1.12: Hạch toán khấu hao TSCĐ

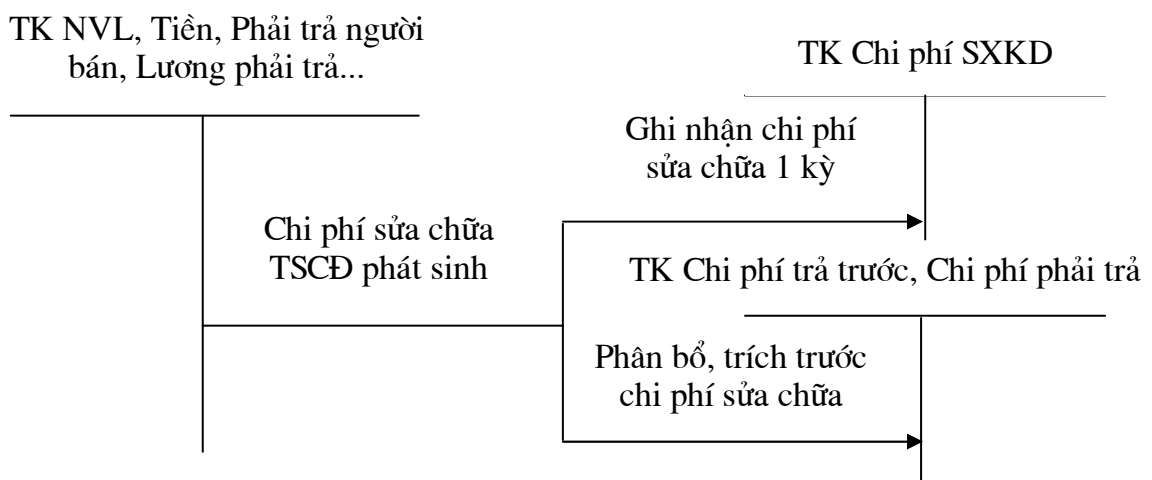
Về nguyên tắc, phương pháp khấu hao đã lựa chọn phải được thực hiện thống nhất trong suốt quá trình sử dụng một loại TSCĐ cụ thể, đây chính là biểu hiện của nguyên tắc kế toán nhất quán trong hạch toán TSCĐ. Tuy nhiên, khi có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng tài sản để mang lại lợi ích cho DN thì DN có thể thay đổi phương pháp tính khấu hao và kế toán phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm tài chính hiện hành và các năm sau năm điều chỉnh.

1.2.3.3. Hạch toán sửa chữa và nâng cấp tài sản cố định

Trong quá trình tham gia vào hoạt động SXKD, 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 DN phải khắc phục những sự cố hỏng hóc này. Việc xử lý về mặt tài chính

và hạch 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.

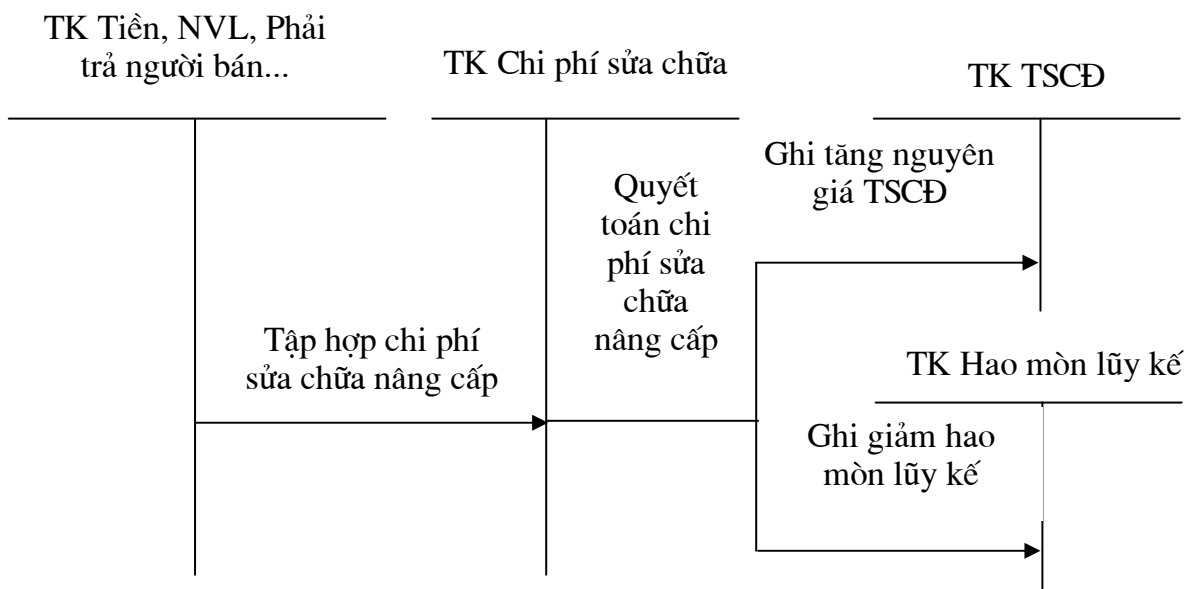
Căn cứ vào tính chất và quy mô sửa chữa, sửa chữa TSCĐ bao gồm ba loại là sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn và sửa chữa nâng cấp TSCĐ. Còn căn cứ vào kết quả sử dụng TSCĐ sau sửa chữa, sửa chữa TSCĐ bao gồm sửa chữa làm tăng hiệu quả kinh tế sử dụng tài sản và sửa chữa không ảnh hưởng đến tính hiệu quả kinh tế sử dụng tài sản. Các loại sửa chữa TSCĐ này được nhận biết một cách rõ ràng trong một DN cụ thể. Sửa chữa thường xuyên và sửa chữa lớn là công việc nhằm duy trì hoặc khôi phục khả năng mang lại lợi ích kinh tế của TSCĐ theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn ban đầu, có thể được tiến hành theo phương thức tự làm hoặc thuê ngoài và tùy vào quy mô chi phí sửa chữa mà có thể được ghi nhận vào chi phí SXKD một hoặc nhiều kỳ.



Sơ đồ 1.13: Hạch toán sửa chữa thường xuyên và sửa chữa lớn TSCĐ

Sửa chữa nâng cấp TSCĐ là công việc đầu tư bổ sung cho TSCĐ nhằm đạt được một trong các mục đích như kéo dài thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ; tăng chất lượng sản phẩm, dịch vụ từ việc sử dụng tài sản sau nâng cấp; hiện đại hóa tính năng của TSCĐ hoặc giảm chi phí hoạt động cho TSCĐ. Kết quả sửa chữa nâng cấp TSCĐ nếu làm tăng tính hiệu quả kinh tế sử dụng TSCĐ thì chi phí sửa chữa nâng cấp được ghi tăng nguyên giá TSCĐ; nếu kết quả sửa chữa nâng cấp TSCĐ làm kéo dài thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ thì chi phí sửa chữa nâng cấp được ghi giảm giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ. Chính vì sửa chữa nâng cấp TSCĐ hoặc ảnh

hưởng đến giá trị phải khấu hao hoặc ảnh hưởng đến thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ sau sửa chữa nên kế toán phải tính lại mức khấu hao của TSCĐ sau sửa chữa để ghi nhận vào chi phí SXKD của kỳ hoàn thành và đưa TSCĐ nâng cấp vào sử dụng.



Sơ đồ 1.14: Hạch toán nâng cấp TSCĐ

1.2.4. Hạch toán tài sản cố định trên phương diện kế toán quản trị

Mục đích của kế toán quản trị là thu thập, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin theo yêu cầu quản trị và phục vụ nội bộ DN. Trong một DN, TSCĐ là cơ sở vật chất chủ yếu và chiếm tỷ trọng lớn, do đó việc quản lý và sử dụng tốt TSCĐ sẽ ảnh hưởng tích cực đến hiệu quả kinh doanh của DN. Kế toán quản trị TSCĐ nhằm cung cấp thông tin chi tiết về tình hình hiện có và tình trạng trang bị, sử dụng TSCĐ, từ đó cho phép nhà quản lý xây dựng các kế hoạch, quyết định trong tương lai. Để thực hiện tốt kế toán quản trị TSCĐ đòi hỏi phải nắm vững đặc điểm hoạt động SXKD và đặc điểm TSCĐ của DN. Kế toán quản trị TSCĐ trong DN cần xử lý, cung cấp các thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản trị DN gắn với các khâu: Trước đầu tư, Trong quá trình sử dụng và Sau sử dụng TSCĐ.

Trong giai đoạn trước đầu tư, nhiệm vụ của kế toán là tham mưu cho quản lý để quyết định phương thức, hình thức, thời gian đầu tư TSCĐ phù hợp với năng lực

tài chính, tình hình thị trường, chiến lược phát triển của DN và tính hiệu quả kinh tế. Các quyết định đầu tư TSCĐ có thể chia thành hai loại là quyết định sàng lọc và quyết định ưu tiên. Trong trường hợp sử dụng hiện giá của dòng tiền, kế toán có thể sử dụng các phương pháp: Phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV - Net Present Value) và Phương pháp tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR - Internal Rate of Return). Nếu không sử dụng hiện giá của dòng tiền, các phương pháp được sử dụng bao gồm: Phương pháp kỳ hoàn vốn (PB - Pay Back) và Phương pháp tỷ suất sinh lời kế toán (ARR - Accounting Rate of Return).

NPV của một dự án đầu tư thể hiện phần giá trị tăng thêm hay giảm đi do việc thực hiện dự án mang lại cho DN. NPV được xác định bằng hiệu số giữa giá trị hiện tại các dòng thu và giá trị hiện tại các dòng chi của dự án [28, tr.297].

$$NPV = \sum_{i=0}^n \frac{Ti}{(1+r)^i} - \sum_{i=0}^n \frac{Ci}{(1+r)^i} \quad (1.9)$$

Trong công thức trên, n là thời gian đầu tư của dự án, Ti là thu nhập năm thứ i của dự án, Ci là chi phí năm thứ i của dự án và r là tỷ lệ chiết khấu hay tỷ lệ hiện tại hóa. Dòng tiền thu có thể bao gồm: Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ; tiền tiết kiệm được chi phí, giá trị tận dụng của TSCĐ khi hết thời hạn sử dụng... Dòng tiền chi bao gồm: Chi phí đầu tư ban đầu cho TSCĐ; chi phí sửa chữa, bảo dưỡng; chi phí đầu tư tăng thêm khi thực hiện dự án... Lựa chọn tỷ lệ lãi suất chiết khấu trên cơ sở lãi suất hiện tại của thị trường có sự điều chỉnh với những dự báo thay đổi của môi trường kinh doanh trong tương lai và mong muốn lợi ích kinh tế của nhà đầu tư. Khi $NPV < 0$ thì dự án đầu tư không được thỏa mãn. Nếu các dự án là độc lập với nhau thì chọn các dự án có NPV dương. Khi các dự án mang tính loại trừ nhau thì chọn dự án có NPV lớn nhất.

IRR của một dự án là tỷ lệ chiết khấu mà tại đó giá trị hiện tại của các dòng tiền thu và chi sẽ tăng với chi phí đầu tư của dự án [28, tr.316]. Mục đích của phương pháp này là tìm tỷ suất chiết khấu mà tại đó NPV của dự án bằng 0.

$$\sum_{i=1}^n \frac{P_i}{(1+r)^i} - V_0 = 0 \quad (1.10)$$

Trong công thức trên, P_i là thu nhập thuần năm thứ i của dự án; n là thời gian thực hiện của dự án; r là tỷ lệ sinh lời nội bộ (IRR) và V_0 là tổng giá trị hiện tại dòng chi của dự án. Nếu IRR của dự án lớn hơn tỷ suất sinh lời kỳ vọng hoặc lãi suất chiết khấu trên thị trường thì dự án mang tính khả thi.

BP là thời gian cần thiết để một dự án đầu tư bù đắp đủ chi phí đầu tư ban đầu từ các nguồn thu do dự án tạo ra [28, tr.320]. BP của dự án càng ngắn chứng tỏ tính khả thi của dự án càng cao.

$$BP = \frac{\text{Vốn đầu tư}}{\text{Thu nhập thuần hàng năm}} \quad (1.11)$$

Thu nhập thuần hàng năm tùy thuộc vào từng dự án đầu tư. Đối với dự án đầu tư mới, thu nhập thuần bao gồm lợi nhuận trước thuế và khấu hao TSCĐ. Còn đối với dự án đầu tư thay thế, thu nhập thuần là thu nhập tăng thêm như tăng doanh thu hay tiết kiệm chi phí.

Phương pháp ARR là một phương pháp đánh giá dự án đầu tư trên cơ sở số liệu kế toán, không sử dụng các dòng tiền hàng năm của dự án [28, tr.323].

$$ARR = \frac{\text{Lợi nhuận thuần sau thuế bình quân của dự án}}{\text{Giá trị thuần vốn đầu tư bình quân hàng năm}} \quad (1.12)$$

Dự án đầu tư được chấp nhận nếu ARR của dự án cao hơn tỷ lệ sinh lời kỳ vọng của nhà đầu tư. Trong trường hợp có nhiều dự án loại trừ nhau thì dự án nào có ARR cao nhất sẽ được lựa chọn.

Các phương pháp đánh giá dự án đầu tư dài hạn, trong đó có đầu tư TSCĐ, khác nhau cơ bản ở điểm có hoặc không tính đến giá trị thời gian của các dòng tiền dự kiến phát sinh trong tương lai. Do tính đến giá trị thời gian của tiền tệ nên phương pháp NPV và IRR mang tính vượt trội so với phương pháp PB và ARR. Giữa phương pháp NPV và IRR thì NPV được ưa chuộng hơn bởi các ưu điểm: Tính toán

đơn giản hơn so với IRR; Tỷ suất chiết khấu áp dụng để tính toán là chi phí sử dụng vốn của DN và Nhấn mạnh việc tối đa hóa giá trị hiện tại của các dòng thu tương lai.

Trong giai đoạn sử dụng, kế toán cần cung cấp thông tin đáp ứng nhu cầu ra quyết định của quản lý liên quan đến việc khai thác, sử dụng tối đa TSCĐ đã đầu tư nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng và hiệu quả kinh doanh của DN nói chung, các thông tin kế toán quản trị cần cung cấp cụ thể bao gồm:

- Số lượng và chất lượng của từng loại, từng nhóm TSCĐ trên phạm vi toàn DN cũng như gắn với từng đơn vị, bộ phận quản lý, sử dụng.

- Tình hình hiện có và biến động của từng loại, từng nhóm TSCĐ trên phạm vi toàn DN và từng bộ phận sử dụng theo cả ba chỉ tiêu là nguyên giá, hao mòn lũy kế và GTCL.

- Tình trạng sử dụng TSCĐ tại các đơn vị, bộ phận trong DN.

- Nhu cầu đầu tư, thay thế, sửa chữa, thanh lý, nhượng bán và điều chuyển TSCĐ.

- Quy trình, quy phạm kỹ thuật trong quản lý và sử dụng từng loại TSCĐ.

- Trách nhiệm vật chất của các cá nhân, bộ phận liên quan trong quản lý, sử dụng TSCĐ.

Sau sử dụng TSCĐ, kế toán cần đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ của từng bộ phận, đơn vị trong DN cũng như hiệu quả sử dụng TSCĐ trên phạm vi toàn DN. Trên cơ sở đặc điểm hoạt động và tổ chức quản lý cũng như yêu cầu quản trị nội bộ DN, kế toán xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trạng bị TSCĐ và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN.

Để cung cấp được những thông tin trên cho việc ra quyết định của quản trị nội bộ DN, căn cứ vào điều kiện, đặc điểm của DN; khả năng của đội ngũ cán bộ kế toán và yêu cầu của quản lý, DN lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị và công tác kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị TSCĐ nói riêng. Kế toán quản trị TSCĐ trong các DN cần tổ chức thực hiện tốt các công việc sau:

- Tổ chức đánh số hiệu cho từng đối tượng ghi TSCĐ nhằm thống nhất trong quản lý, sử dụng TSCĐ trên phạm vi toàn DN. Việc đánh số hiệu phải khoa học, hợp lý và mang tính thống nhất.

- Mở và ghi sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng, thẻ TSCĐ và sổ TSCĐ nhằm cung cấp các thông tin tăng, giảm TSCĐ theo từng bộ phận sử dụng phục vụ cho việc kiểm tra, đối chiếu, thực hiện trách nhiệm vật chất; theo dõi và quản lý TSCĐ theo từng loại kể từ thời điểm đưa vào sử dụng đến khi giảm TSCĐ và theo dõi tình hình thay đổi nguyên giá và giá trị hao mòn của từng TSCĐ cụ thể.

- Xây dựng, đánh giá các phương án đầu tư, đổi mới TSCĐ (thuê hay mua, mua trong nước hay nhập khẩu, thuê hoạt động hay thuê tài chính...) từ đó giúp quản lý lựa chọn, quyết định phương án đầu tư sao cho đạt hiệu quả kinh tế cao và phù hợp với khả năng, đặc điểm của DN.

- Thu thập thông tin từ các bộ phận sử dụng về tình trạng TSCĐ cũng như yêu cầu của các bộ phận để xây dựng các kế hoạch điều chuyển, đầu tư, sửa chữa và thanh lý TSCĐ.

- Xây dựng các quy trình, quy phạm kỹ thuật của TSCĐ nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho các bộ phận trong quá trình quản lý, sử dụng và góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ.

- Xây dựng các định mức hao phí yếu tố đầu vào cho hoạt động của TSCĐ.

- Lập các báo cáo về TSCĐ phục vụ nhu cầu quản trị nội bộ DN như: Báo cáo tình hình tăng, giảm TSCĐ; Báo cáo khấu hao TSCĐ; Báo cáo tình trạng kỹ thuật TSCĐ; Báo cáo năng lực của TSCĐ; Kế hoạch đầu tư TSCĐ; Kế hoạch thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Kế hoạch sửa chữa TSCĐ...

1.3. THÔNG TIN KẾ TOÁN VỚI VIỆC ĐÁNH GIÁ TRÌNH ĐỘ QUẢN LÝ, SỬ DỤNG TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP

1.3.1. Thông tin kế toán với quản lý tài sản cố định trong doanh nghiệp

Trên cơ sở thông tin do hạch toán TSCĐ cung cấp, nhà quản lý có thể đánh giá được các vấn đề liên quan đến đầu tư, sử dụng, quản lý, khai thác TSCĐ phục vụ cho việc ra các quyết định quản lý TSCĐ.

- Thông tin về cơ cấu TSCĐ đầu tư do hạch toán TSCĐ cung cấp giúp quản lý đánh giá được nguồn lực TSCĐ trong DN. Đồng thời, thông tin về số lượng, chất lượng, chủng loại TSCĐ hiện có và hiệu quả sử dụng TSCĐ của các bộ phận, đơn vị và toàn DN cũng như kế hoạch SXKD của DN là cơ sở để quản lý ra các quyết định liên quan đến việc đầu tư, sử dụng một cơ cấu TSCĐ tối ưu, phù hợp với khả năng tài chính, trình độ khai thác và nhu cầu SXKD của DN.

- Thông tin do hạch toán TSCĐ cung cấp về tình hình phân bố TSCĐ giúp quản lý đánh giá được trách nhiệm của các trung tâm, bộ phận, cá nhân liên quan trong quá trình quản lý và sử dụng TSCĐ.

- Về mặt tài chính, thông tin do hạch toán TSCĐ xử lý và cung cấp giúp quản lý xác định và đánh giá được vốn đầu tư theo nguồn tài trợ, từ đó gắn với trách nhiệm hoàn vốn, trách nhiệm bảo toàn và phát triển vốn.

- Trên cơ sở thông tin về mức độ khai thác TSCĐ trong DN nhà quản lý có thể đánh giá được hiện trạng sử dụng TSCĐ (Đơn vị sử dụng, thời gian sử dụng, công suất khai thác...), từ đó có những điều chỉnh cho phù hợp với hoạt động SXKD của DN.

- Thông tin do hạch toán TSCĐ cung cấp phục vụ cho việc đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN, giúp nhà quản lý có cái nhìn tổng thể về hiện trạng đầu tư và khai thác năng lực của TSCĐ, quyết định các biện pháp nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐ.

1.3.2. Các chỉ tiêu phản ánh tình hình trang bị tài sản cố định

Xây dựng và tính toán các chỉ tiêu phản ánh tình hình trang bị TSCĐ nhằm kiểm tra, đánh giá mức độ đảm bảo TSCĐ cho hoạt động SXKD của DN, năng lực và tình trạng kỹ thuật của TSCĐ, trên cơ sở đó DN có kế hoạch đầu tư, trang bị mới TSCĐ hoặc tổ chức, sắp xếp lại hoạt động SXKD nhằm tăng năng suất lao động, sử

dụng hợp lý và có hiệu quả TSCĐ. Các chỉ tiêu phản ánh tình hình trang bị TSCĐ trong DN bao gồm:

Thứ nhất, chỉ tiêu phản ánh cơ cấu của TSCĐ. Cơ cấu của TSCĐ có thể được tính cho từng loại TSCĐ hoặc cho toàn bộ TSCĐ.

$$\text{Tỷ trọng TSCĐ trong tổng tài sản} = \frac{\text{Giá trị TSCĐ}}{\text{Tổng giá trị tài sản}} \quad (1.13)$$

Hoặc:

$$\text{Tỷ trọng của từng loại TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị từng loại TSCĐ}}{\text{Tổng giá trị TSCĐ}} \quad (1.14)$$

Hoặc:

$$\text{Tỷ trọng TSCĐ theo bộ phận sử dụng hoặc hoạt động} = \frac{\text{Giá trị TSCĐ của từng bộ phận hoặc hoạt động}}{\text{Tổng giá trị TSCĐ}} \quad (1.15)$$

Chỉ tiêu tỷ trọng TSCĐ trong tổng tài sản phản ánh cơ cấu đầu tư TSCĐ trong DN, nó cho thấy mức độ đầu tư vốn của DN vào TSCĐ. Tỷ trọng TSCĐ trong tổng tài sản giữa các DN hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau là khác nhau, nó phụ thuộc vào đặc điểm kinh tế - kỹ thuật ngành nghề và yêu cầu của hoạt động SXKD của DN. Tỷ trọng của từng loại TSCĐ trong tổng TSCĐ phản ánh mức độ đầu tư vốn của DN cho từng loại TSCĐ, chỉ tiêu này khác nhau với từng thời kỳ và chiến lược kinh doanh của DN. Tỷ trọng TSCĐ theo bộ phận sử dụng hoặc theo loại hoạt động phản ánh cơ cấu đầu tư TSCĐ của DN cho từng bộ phận hoặc từng loại hoạt động trong tổng vốn đầu tư cho TSCĐ của toàn DN, chỉ tiêu này có thể được sử dụng để so sánh với tỷ trọng doanh thu, lợi nhuận của bộ phận hoặc hoạt động tương ứng, từ đó thấy được tính hợp lý và hiệu quả trong việc đầu tư và sử dụng TSCĐ trong DN. Trong các công thức trên, giá trị TSCĐ có thể được tính theo chỉ tiêu nguyên giá hoặc GTCL của TSCĐ, có thể tính vào thời điểm đầu kỳ hoặc cuối kỳ và số liệu tính được lấy từ sổ kế toán tổng hợp và chi tiết của các tài khoản phản ánh TSCĐ.

Thứ hai, chỉ tiêu phản ánh mức độ hao mòn TSCĐ. Chỉ tiêu này phản ánh tình trạng kỹ thuật của TSCĐ, giúp DN đánh giá đúng mức độ cũ, mới của TSCĐ; từ đó có biện pháp tái đầu tư TSCĐ. Chỉ tiêu này được tính như sau:

$$\text{Hệ số hao mòn TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị hao mòn TSCĐ}}{\text{Tổng nguyên giá TSCĐ}} \quad (1.16)$$

Trong công thức trên, hệ số hao mòn có thể được tính vào đầu kỳ hoặc cuối kỳ, số liệu tính căn cứ vào sổ kế toán các TK phản ánh nguyên giá và hao mòn lũy kế của TSCĐ.

Thứ ba, chỉ tiêu phản ánh tình hình trang bị TSCĐ. Chỉ tiêu này phản ánh trình độ cơ giới hóa trong hoạt động SXKD của DN. Chỉ tiêu này được tính theo công thức:

$$\text{Hệ số trang bị TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị TSCĐ}}{\text{Tổng số công nhân sản xuất trực tiếp}} \quad (1.17)$$

Hệ số trang bị TSCĐ càng cao chứng tỏ tính hiện đại trong hoạt động sản xuất của DN càng lớn. Trong công thức trên, giá trị TSCĐ có thể được tính theo nguyên giá hoặc GTCL, căn cứ vào sổ kế toán của các tài khoản phản ánh TSCĐ; số lượng công nhân sản xuất căn cứ vào sổ danh sách lao động, các quyết định tuyển dụng và hợp đồng lao động.

Thứ tư, chỉ tiêu phản ánh tình hình biến động TSCĐ. Thông qua việc tính các hệ số đổi mới hoặc loại bỏ TSCĐ, DN có thể đánh giá tình hình biến động tăng, giảm TSCĐ; trình độ tiến bộ kỹ thuật và đổi mới TSCĐ của DN.

$$\text{Hệ số đổi mới TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị TSCĐ tăng trong kỳ}}{\text{Giá trị TSCĐ cuối kỳ}} \quad (1.18)$$

$$\text{Hệ số loại bỏ TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị TSCĐ giảm trong kỳ}}{\text{Giá trị TSCĐ cuối kỳ}} \quad (1.19)$$

Trong các công thức trên, giá trị của TSCĐ cuối kỳ có thể được xác định theo nguyên giá hoặc GTCL, số liệu căn cứ vào số dư và số phát sinh trên sổ kế toán các tài khoản phản ánh nguyên giá và giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ.

Thứ năm, tỷ suất tự tài trợ TSCĐ. Tỷ suất này cho biết số vốn CSH của DN dùng cho đầu tư TSCĐ. DN có tình hình tài chính lành mạnh thì tỷ suất này thường lớn hơn 1. Chỉ tiêu này được tính theo công thức:

$$\text{Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ} = \frac{\text{Vốn CSH}}{\text{Giá trị TSCĐ}} \quad (1.20)$$

Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ có thể tính vào đầu kỳ hoặc cuối kỳ, trong đó vốn CSH được xác định căn cứ vào sổ kế toán các tài khoản phản ánh vốn CSH; giá trị TSCĐ có thể tính theo nguyên giá hoặc GTCL căn cứ vào số liệu trên sổ kế toán các tài khoản phản ánh TSCĐ.

1.3.3. Các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản cố định

Sau một kỳ kinh doanh nhất định, việc đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn lực đầu vào cho hoạt động SXKD nói chung, hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng có ý nghĩa to lớn đối với quản lý nhằm có cơ sở so sánh giữa kế hoạch với thực hiện, giữa thực tế kỳ này với kỳ trước để từ đó đề ra những biện pháp, kế hoạch cải tiến tổ chức lao động, tổ chức sản xuất nhằm khai thác và sử dụng tài sản một cách hợp lý, hiệu quả. Chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ có thể được xác định theo các công thức:

$$\text{Hiệu quả sử dụng TSCĐ} = \frac{\text{Kết quả đầu ra}}{\text{Giá trị bình quân TSCĐ}} \quad (1.21)$$

Công thức trên phản ánh bình quân một đồng giá trị TSCĐ bình quân được sử dụng trong kỳ tạo ra bao nhiêu đồng kết quả đầu ra cho DN, kết quả này càng cao, càng tăng chứng tỏ hiệu quả sử dụng TSCĐ của DN ngày càng khả quan hơn. Trong

công thức trên, kết quả đầu ra có thể là doanh thu, doanh thu thuần, lợi nhuận gộp hoặc lợi nhuận thuần. Giá trị bình quân TSCĐ có thể được tính theo nguyên giá hoặc GTCL và được xác định bằng công thức:

$$\text{Giá trị bình quân TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị TSCĐ đầu kỳ} + \text{Giá trị TSCĐ cuối kỳ}}{2} \quad (1.22)$$

Nghịch đảo của chỉ tiêu hiệu quả sử dụng TSCĐ là chỉ tiêu suất hao phí TSCĐ.

$$\text{Suất hao phí TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị bình quân TSCĐ}}{\text{Kết quả đầu ra}} \quad (1.23)$$

Hoặc:

$$\text{Suất hao phí TSCĐ} = \frac{1}{\text{Hiệu quả sử dụng TSCĐ}} \quad (1.24)$$

Suất hao phí TSCĐ phản ánh để tạo ra một đồng doanh thu, doanh thu thuần, lợi nhuận gộp hay lợi nhuận thuần thì DN phải đầu tư bao nhiêu đồng TSCĐ. Chỉ tiêu này càng nhỏ và có xu hướng giảm chứng tỏ hiệu quả sử dụng TSCĐ của DN càng có triển vọng tốt hơn.

1.4. CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ VÀ KINH NGHIỆM CỦA MỘT SỐ NƯỚC TRONG HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1.4.1. Chuẩn mực kế toán quốc tế

Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) ra đời với mục tiêu là nhằm tạo “ngôn ngữ chung” cho việc thực hành kế toán, sử dụng thông tin kế toán ở các quốc gia khác nhau. Các quốc gia khác nhau về xuất phát điểm phát triển kinh tế; chế độ chính trị; kinh tế; yêu cầu thông tin và khả năng quản lý dẫn đến việc thực hành kế toán và sử dụng thông tin kế toán ở các quốc gia khác nhau. Tuy nhiên, xu thế hội nhập về kinh tế và toàn cầu hoá nền kinh tế thế giới đã tạo ra nhu cầu tất yếu của

việc quốc tế hoá hoạt động kế toán và kiểm toán. Chuẩn mực kế toán quốc tế được hình thành chính để đáp ứng những nhu cầu này.

Chuẩn mực kế toán quốc tế là những quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc, phương pháp kế toán có tính khuôn mẫu, nền tảng chung cho các quốc gia trong việc ghi chép và trình bày hệ thống báo cáo tài chính. Cho đến nay, hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế đã được thiết lập gồm: Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế cho khu vực tư nhân (IAS); Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) và Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính (IFRS).

Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) được thành lập tháng 6 năm 1973 (Hiện nay được thay thế bởi Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế - IASB) với nhiệm vụ ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế. Từ năm 1973 cho đến nay, cơ quan này đã cho ra đời, sửa đổi, bổ sung nhiều chuẩn mực kế toán quốc tế và được áp dụng rộng rãi ở nhiều quốc gia trên thế giới. Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế hiện nay gồm 34 chuẩn mực, trong đó có các chuẩn mực IAS 16 (Nhà xưởng, máy móc và thiết bị), IAS 17 (Tài sản thuê), IAS 36 (Giảm giá trị tài sản) và IAS 38 (Tài sản vô hình) liên quan đến TSCĐ [16], [33].

Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 16 và IAS 38 trình bày các khái niệm; phương pháp xác định giá trị ban đầu; giá trị sau ghi nhận ban đầu; phương pháp hạch toán; phương pháp khấu hao đối với nhà xưởng, máy móc, thiết bị, tài sản vô hình và phương pháp trình bày các chỉ tiêu liên quan trên hệ thống báo cáo tài chính [16], [33].

Nhà xưởng, máy móc, thiết bị và tài sản vô hình được ghi nhận là TSCĐ khi thỏa mãn đồng thời hai tiêu chuẩn: Chắc chắn DN thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản và Giá trị tài sản đối với DN được tính toán một cách đáng tin cậy [16, tr.306]. Việc xác định một khoản chi được ghi nhận là tài sản hay chi phí sẽ ảnh hưởng đáng kể đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của DN. Uy tín, sự tín nhiệm được tạo ra từ nội bộ DN, nhãn hiệu thương mại, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự không được ghi nhận là tài sản của DN. Như vậy, tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ theo IAS khác Việt Nam,

ngoài hai tiêu chuẩn như IAS, Việt Nam còn đề cập đến tiêu chuẩn giá trị và thời gian sử dụng.

Giá trị ban đầu của nhà xưởng, máy móc và thiết bị bao gồm giá mua; thuế nhập khẩu; các khoản thuế không được hoàn lại và các khoản chi phí liên quan đến việc đưa tài sản vào trạng thái sử dụng theo mong muốn; các khoản chiết khấu và khấu trừ trên giá mua của tài sản. Các chi phí hành chính và các chi phí chạy thử; chi phí phát sinh trước khi sử dụng cũng không được tính vào giá trị của nhà xưởng, máy móc, thiết bị trừ khi chúng liên quan đến việc đưa tài sản vào trạng thái làm việc như hiện tại. Giá trị của tài sản tự xây dựng được xác định tương đương với các chi phí sản xuất ra sản phẩm để bán, các chi phí vật tư lãng phí, lao động sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình xây dựng không được tính vào nguyên giá của tài sản. Trong việc xác định giá trị ban đầu của TSCĐ, Việt Nam không có sự khác biệt so với IAS.

Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu được hạch toán tăng giá trị tài sản khi các chi phí này làm tăng lợi ích kinh tế mà tài sản đó có thể mang lại cho DN hoặc thực sự cải thiện trạng thái hiện hữu của tài sản so với trạng thái ban đầu của nó. Các chi phí sửa chữa, bảo dưỡng nhà xưởng, máy móc và thiết bị nhằm khôi phục và bảo tồn khả năng mang lại lợi ích kinh tế của tài sản được ghi nhận là chi phí.

Về khấu hao, giá trị có thể khấu hao của nhà xưởng, máy móc và thiết bị cần được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng có ích của nó. Giá trị khấu hao trong mỗi kỳ được hạch toán vào chi phí trừ khi chúng được tính vào giá trị kế toán của tài sản khác. Phương pháp khấu hao thể hiện cách thức mà doanh nghiệp đạt được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản. Các phương pháp tính khấu hao bao gồm: Phương pháp khấu hao tuyến tính; Phương pháp khấu hao giảm dần và Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm sản xuất. Phương pháp tính khấu hao đối với mỗi tài sản cần được thực hiện thống nhất qua các kỳ kế toán trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản. Đối với tài sản vô hình, nếu cách thức mang lại lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản không thể xác định một cách đáng tin cậy thì phương pháp khấu hao tuyến tính được áp dụng với thời gian sử dụng dự kiến

không quá 20 năm kể từ ngày sử dụng tài sản. Về cơ bản, khấu hao TSCĐ giữa Việt Nam và IAS không có sự khác biệt đáng kể.

Về công bố thông tin, DN cần công bố chính sách kế toán bao gồm: Cơ sở tính toán cho từng loại tài sản, phương pháp và tỷ lệ khấu hao áp dụng đối với từng loại tài sản. Báo cáo thu nhập và thuyết minh cần trình bày chi phí khấu hao của từng loại tài sản và ảnh hưởng của những thay đổi quan trọng trong việc dự tính các loại chi phí có liên quan đến TSCĐ. Bảng cân đối kế toán và thuyết minh cần trình bày giá trị ghi sổ và khấu hao lũy kế của từng loại tài sản ở đầu kỳ và cuối kỳ, sự biến động của nguyên giá TSCĐ trong kỳ, giá trị tài sản đang trong quá trình xây dựng, giá trị tài sản dùng để thế chấp và các cam kết về vốn cho việc mua tài sản. Điểm khác biệt cơ bản giữa Việt Nam và IAS trong việc công bố thông tin về TSCĐ là trình bày chi phí khấu hao của TSCĐ trong báo cáo thu nhập và trình bày thông tin trên Thuyết minh báo cáo tài chính. Theo đó, Việt Nam không quy định trình bày thông tin về chi phí khấu hao trong báo cáo tài chính. Ngoài các thông tin giải trình bổ sung trong Thuyết minh như IAS, Việt Nam còn yêu cầu trình bày về cam kết bán TSCĐ có giá trị lớn trong tương lai, GTCL của TSCĐ tạm thời không sử dụng, GTCL của TSCĐ đang chờ thanh lý và nguyên giá của TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng.

Đối với tài sản thuê, IAS 17 phân biệt hai loại hợp đồng thuê là thuê hoạt động và thuê tài chính. Thuê tài chính là loại thuê chịu nhiều rủi ro và hưởng lợi ích liên quan tới sở hữu tài sản. Rủi ro bao gồm tổn thất có thể không sử dụng hết công suất, công nghệ lạc hậu và thay đổi thu nhập do điều kiện kinh tế thay đổi. Phân hưởng lợi bao gồm các lợi ích thu được trong suốt vòng đời kinh tế của tài sản và những gì thu được từ việc gia tăng giá trị hoặc thu hồi giá trị còn lại của tài sản. Thuê hoạt động là loại thuê mà những thỏa thuận thuê không phải là thuê tài chính [33, tr.53]. Về nguyên tắc kế toán, bên đi thuê tài chính ghi nhận tài sản và nợ phải trả theo cùng một số tiền, các chi phí trực tiếp ban đầu liên quan tới hoạt động thuê được vốn hóa vào giá trị tài sản, tiền thuê thanh toán bao gồm tiền lãi thuê và tiền thuê gốc, khấu hao tài sản thuê được thực hiện theo IAS 16. Bên thuê hoạt động ghi nhận tiền thuê là một khoản chi phí trong báo cáo thu nhập theo phương pháp đường

thẳng hoặc phương pháp hệ thống ngay cả khi việc thanh toán không theo phương pháp này. Bên cho thuê tài chính ghi nhận tài sản cho thuê như một khoản phải thu theo giá trị đầu tư thuần, việc ghi nhận doanh thu tài chính được thực hiện trên cơ sở tỷ lệ sinh lời định kỳ không đổi và giá trị đầu tư thuần, chi phí trực tiếp ban đầu có thể được ghi nhận ngay hoặc phân bổ vào doanh thu tài chính trong thời hạn cho thuê. Bên cho thuê hoạt động phân loại tài sản cho thuê theo tính chất của tài sản, chi phí khấu hao được thực hiện theo IAS 16, thu nhập cho thuê được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong thời gian cho thuê trừ khi phương pháp hệ thống mang tính thích hợp hơn, chi phí trực tiếp ban đầu có thể được ghi nhận ngay hoặc phân bổ vào thu nhập cho thuê trong suốt thời gian cho thuê.

IAS 36 đề cập đến tổn thất do giảm giá trị tài sản và hạch toán giảm giá trị tài sản. Vào ngày lập Bảng cân đối kế toán, giá trị tài sản có thể thu hồi cần được dự tính nếu có dấu hiệu về sự giảm giá trị của tài sản [33, tr.137]. Những yếu tố cần xem xét bao gồm dấu hiệu bên ngoài (chẳng hạn sự giảm giá thị trường và những thay đổi có thể gây bất lợi cho DN) và dấu hiệu bên trong (chẳng hạn bằng chứng về sự lỗi thời của tài sản hoặc tài sản hoạt động không như mong đợi của DN). Giá trị có thể thu hồi của một tài sản được tính toán với giá cao hơn giá bán thuần và giá trị đang sử dụng, trong đó giá bán thuần là số có thể thu được từ giao dịch bán tài sản giữa các bên có đầy đủ hiểu biết và sẵn sàng trao đổi sau khi trừ (-) đi các chi phí bán có liên quan trực tiếp; giá trị đang sử dụng là giá trị hiện tại của các dòng tiền trong tương lai dự tính sẽ phát sinh từ việc tiếp tục sử dụng tài sản và thanh lý nó khi hết thời gian sử dụng. Một sự tổn thất do giảm giá trị tài sản sẽ tồn tại bất cứ khi nào mà giá gốc của tài sản vượt giá có thể thu hồi của nó. Khi cả giá bán thuần và giá trị đang sử dụng của một tài sản lớn hơn giá gốc của nó thì tài sản không bị giảm giá. Tổn thất do giảm giá trị tài sản cần được ghi nhận trong báo cáo thu nhập và được hạch toán như khoản giảm do đánh giá lại tài sản. Sau khi ghi nhận tổn thất do giảm giá trị tài sản, chi phí khấu hao cần được điều chỉnh tương ứng trên cơ sở giá trị đã điều chỉnh của tài sản.

Như vậy, IAS đã đề cập toàn diện, đầy đủ các vấn đề tài chính, kế toán liên quan đến TSCĐ trong DN, từ nhà xưởng, máy móc, thiết bị, tài sản vô hình, thuê tài sản đến tổn thất do giảm giá trị tài sản.

1.4.2. Kế toán Mỹ

Theo kế toán Mỹ, TSCĐ là những loại tài sản có thời gian sử dụng trên một năm, được đầu tư để phục vụ hoạt động SXKD nhằm tạo ra nguồn thu nhập chủ yếu cho DN. TSCĐ trong DN bao gồm TSCĐHH (Đất đai, nhà cửa, máy móc thiết bị và phương tiện vận tải); TSCĐVH (Bằng phát minh, sáng chế, bản quyền, nhãn hiệu, chi phí thành lập, đặc quyền và uy tín, sự tín nhiệm) và Tài nguyên thiên nhiên (Mỏ than, mỏ khí đốt, mỏ khoáng sản) [44], [46], [49], [51]. Sự khác biệt cơ bản giữa Việt Nam và Mỹ đó là Việt Nam không ghi nhận đất đai là TSCĐHH (nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt này là chế độ sở hữu) và chi phí thành lập được ghi nhận trực tiếp hoặc phân bổ dần vào chi phí SXKD.

Nguyên giá TSCĐ bao gồm tất cả các phí tổn cần thiết và hợp lý để đưa TSCĐ vào vị trí sẵn sàng sử dụng. Đối với TSCĐ mua, nguyên giá được xác định trên cơ sở giá mua, cộng (+) các chi phí chuyên chở, lắp ráp, chạy thử, trừ (-) chiết khấu được hưởng do thanh toán sớm. Đối với nhà cửa, thiết bị tự xây dựng, nguyên giá là giá trị công trình được xây dựng, gồm giá trị vật liệu, lương công nhân, phí thiết kế, phí bảo hiểm, phí xin giấy phép. Đối với đất đai, nguyên giá bao gồm giá mua, hoa hồng môi giới, phí trước bạ và các chi phí thu dọn, cải tạo. Trong việc xác định nguyên giá TSCĐ, Việt Nam loại trừ chiết khấu thương mại khỏi nguyên giá, chiết khấu thanh toán được hưởng được ghi tăng doanh thu hoạt động tài chính, còn Mỹ không loại trừ chiết khấu thương mại khỏi nguyên giá vì chiết khấu thương mại trong kế toán Mỹ là chênh lệch giữa giá niêm yết và giá hóa đơn.

Về biến động TSCĐ, TSCĐ trong DN tăng do các trường hợp: mua, được biếu tặng và tự xây dựng. Đối với TSCĐ mua, căn cứ vào các chứng từ liên quan đến chi phí mua TSCĐ, kế toán ghi tăng TSCĐ, giảm tiền hoặc tăng công nợ phải trả. Nếu mua công trình trên đất thì phải xác định riêng giá trị nhà cửa và giá trị đất để ghi nhận vào các tài khoản tương ứng. Đối với TSCĐ được biếu tặng, kế toán ghi

tăng TSCĐ và tăng doanh thu được biểu tặng. Trường hợp tự xây dựng, kế toán tập hợp các chi phí xây dựng trên tài khoản trung gian (TK XD/CB), khi công trình hoàn thành, quyết toán kế toán ghi tăng nguyên giá. TSCĐ trong DN có thể giảm do thanh lý, nhượng bán, biểu tặng và ảnh hưởng của các nguyên nhân hỏa hoạn, lũ lụt, mất mát. Đối với TSCĐ thanh lý, GTCL của TSCĐ (Nếu chưa khấu hao hết giá trị) và các chi phí thanh lý được ghi nhận là chi phí (Lỗ thanh lý) trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành. TSCĐ nhượng bán kế toán phản ánh số khấu hao bổ sung tính đến thời điểm nhượng bán, chênh lệch giữa giá bán và GTCL được ghi nhận là lỗ do bán tài sản (Chi phí) hoặc lãi do bán tài sản (Doanh thu) trên Báo cáo kết quả kinh doanh. Các chi phí phát sinh trong quá trình nhượng bán TSCĐ sẽ làm tăng chi phí (Nếu lỗ) hoặc làm giảm doanh thu (Nếu lãi) trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành. Khi DN biểu, tặng TSCĐ cho tổ chức, cá nhân khác thì chi phí quyền góp được hạch toán theo giá thị trường của tài sản, chênh lệch giữa giá thị trường và GTCL được ghi nhận là lãi hoặc lỗ do chuyển nhượng. Trường hợp TSCĐ giảm do các nguyên nhân hỏa hoạn, lũ lụt hay mất mát thì giá trị thiệt hại thực được ghi nhận là chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành. Như vậy, trong việc hạch toán biến động TSCĐ không có sự khác biệt đáng kể giữa Việt Nam và Mỹ.

Về trao đổi TSCĐ, kế toán Mỹ đề cập đến hai trường hợp trao đổi là trao đổi TSCĐ cùng loại và khác loại. Đối với trao đổi TSCĐ cùng loại, lãi do trao đổi (giá thỏa thuận lớn hơn GTCL của TSCĐ mang đi) được ghi giảm giá trị của TSCĐ nhận về. Nếu trao đổi TSCĐ cùng loại phát sinh lỗ (GTCL lớn hơn giá thỏa thuận của TSCĐ mang đi) thì về mặt kế toán, khoản lỗ được ghi nhận là chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành, còn về phương diện thuế thu nhập thì khoản lỗ trao đổi được hạch toán tăng giá trị phải khấu hao của TSCĐ nhận về, khi khoản lỗ là không đáng kể thì có thể sử dụng phương pháp thuế thu nhập cho mục đích kế toán tài chính. Đối với trao đổi TSCĐ khác loại, khoản lãi hay lỗ do trao đổi được ghi nhận là doanh thu hoặc chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành. Trao đổi TSCĐ ở Việt Nam bao gồm trao đổi tương tự và trao đổi không tương tự, trong đó trao đổi tương tự không tạo ra bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào.

Về tính khấu hao TSCĐ, kế toán Mỹ chia thành hai trường hợp là khấu hao theo mục đích kế toán tài chính và khấu hao theo mục đích thuế. Đối với mục đích kế toán tài chính, TSCĐ có thể được tính khấu hao theo các phương pháp: Phương pháp đường thẳng; phương pháp sản lượng; phương pháp số dư giảm dần; phương pháp tổng các số thứ tự năm sử dụng. Với mục đích thuế, trước năm 1981, các phương pháp số dư giảm dần và phương pháp tổng của các số thứ tự năm sử dụng được áp dụng để xác định chi phí khấu hao. Từ năm 1981 đến 1986, Hệ thống hoàn vốn nhanh (ACRS - Accelerated Cost Recovery System) được sử dụng và từ 1/1/1987 được thay thế bằng Hệ thống hoàn vốn nhanh đã điều chỉnh (MACRS - Modified Accelerated Cost Recovery System). Theo MACRS, tất cả TSCĐHH được chia vào một trong tám thời kỳ sử dụng: 3, 5, 7, 10, 15, 20, 291/2 và 311/2 năm. Cơ quan thuế ban hành bảng tỷ lệ khấu hao TSCĐ theo từng khoảng thời gian sử dụng. Khi tính khấu hao TSCĐ theo MACRS, giá trị phải khấu hao chính là nguyên giá, tức là không loại trừ giá trị thanh lý thu hồi ước tính. Tuy nhiên, hệ thống hoàn vốn nhanh đã điều chỉnh không được sử dụng trong việc lập báo cáo tài chính vì phương pháp này phân bổ khấu hao trong một thời gian ngắn hơn thời gian hữu dụng ước tính của TSCĐ. Khi tính được khấu hao TSCĐHH, kế toán ghi tăng chi phí và tăng hao mòn lũy kế TSCĐ. Đối với TSCĐVH, phương pháp khấu hao đường thẳng được sử dụng trừ khi DN chứng minh được phương pháp khấu hao thích hợp hơn. Thời gian sử dụng để tính khấu hao đối với những TSCĐVH như đặc quyền sáng chế, bản quyền tác giả và quyền sử dụng hợp đồng theo thời hạn hiệu lực do pháp luật, hợp đồng hoặc bản chất của tài sản quyết định, còn đối với những tài sản vô hình như sự tín nhiệm và nhãn hiệu hàng hóa có thời gian sử dụng vô hạn thì thời gian sử dụng để tính khấu hao tối đa là 40 năm. Khấu hao TSCĐVH được ghi tăng chi phí và giảm trực tiếp TSCĐVH tương ứng, điều này cũng có nghĩa là TSCĐVH được trình bày trên Bảng cân đối kế toán theo giá trị chưa khấu hao. Điểm khác biệt cơ bản giữa Việt Nam và Mỹ trong tính khấu hao TSCĐ thể hiện trên các khía cạnh: áp dụng phương pháp khấu hao theo tổng của các số năm sử dụng, thời gian khấu hao đối với TSCĐVH và trình bày thông tin về TSCĐVH trên Bảng cân đối kế toán.

Về sửa chữa TSCĐ, kế toán Mỹ đề cập ba loại sửa chữa là sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn và sửa chữa cải tiến TSCĐ. Sửa chữa thường xuyên là công việc nhằm duy trì trạng thái hoạt động bình thường cho TSCĐ, chi phí sửa chữa thường xuyên được ghi nhận là chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành. Sửa chữa lớn là công việc không những duy trì tình trạng hoạt động bình thường của TSCĐ mà còn kéo dài thời gian hữu dụng của TSCĐ so với thời gian ước tính ban đầu, chi phí sửa chữa lớn được ghi giảm giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ. Sửa chữa cải tiến TSCĐ là công việc thay thế một hoặc một số bộ phận của TSCĐ nhằm làm cho TSCĐ hoạt động hiệu quả và năng suất cao hơn, chi phí sửa chữa cải tiến được ghi tăng nguyên giá TSCĐ. Như vậy, đối với sửa chữa lớn và sửa chữa cải tiến TSCĐ thì sau khi công việc sửa chữa hoàn thành trên cơ sở giá trị phải khấu hao và thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ sau sửa chữa để kế toán tính và ghi nhận khấu hao. Trong kế toán sửa chữa TSCĐ, điểm khác nhau sâu sắc giữa Việt Nam và Mỹ là việc ghi nhận, quyết toán chi phí sửa chữa lớn và sửa chữa nâng cấp TSCĐ.

1.4.3. Kế toán Pháp

Theo kế toán Pháp, tài sản bất động (TSBĐ) là tất cả các loại tài sản mà DN sở hữu, quản lý và sử dụng trong một thời gian dài (Tối thiểu là hơn một năm). TSBĐ gồm ba loại: TSBĐ hữu hình, TSBĐ vô hình và TSBĐ tài chính [38], [39], [44].

TSBĐ hữu hình là những tài sản có hình thái cụ thể, như: Đất đai; Các công trình kiến trúc; Các phương tiện vận tải; Các phương tiện kỹ thuật và các TSBĐ hữu hình khác. TSBĐ vô hình là những tài sản không có hình thể nhưng có thể mang lại lợi ích kinh tế lâu dài cho DN, thuộc TSBĐ vô hình có: Phí tổn thành lập; Phí tổn nghiên cứu và phát triển; Quyền đặc nhượng; Bằng sáng chế; Quyền thuê nhà; Lợi thế thương mại và TSBĐ vô hình khác. TSBĐ tài chính gồm các cổ phiếu, trái phiếu, tiền đóng ký quỹ, các khoản đầu tư, cho vay. Kế toán Pháp khá tương đồng kế toán Mỹ trong việc phân loại TSCĐ.

Về việc xác định giá trị ban đầu, nguyên giá của TSBĐ vô hình là toàn bộ các phí tổn mà DN chi trả từ khi thực hiện cho đến khi hoàn thành từng TSBĐ vô hình

cụ thể. Nguyên giá TSBĐ hữu hình mua sắm gồm giá mua và các chi phí vận chuyển, lệ phí hải quan, bảo hiểm, lắp đặt, chạy thử (Không bao gồm thuế trước bạ, phí hoa hồng và môi giới). Đối với TSBĐ hữu hình DN tự xây dựng, nguyên giá là toàn bộ các chi phí phát sinh từ lúc chuẩn bị xây dựng cho đến khi công trình hoàn thành, đưa vào sử dụng. Đối với TSBĐ nhận vốn góp phần hùn, cổ phần thành lập công ty, nguyên giá là giá thỏa thuận của Đại hội đồng sáng lập. Còn với TSBĐ tài chính, nguyên giá là giá mua hoặc giá ghi trên hợp đồng mua bán, các chi phí mua chứng khoán không tính vào nguyên giá mà được ghi vào chi phí kinh doanh và trừ vào kết quả của niên độ tài chính. Như vậy, điểm khác biệt cơ bản giữa Việt Nam và Pháp trong việc xác định giá trị ban đầu của tài sản chính là việc ghi nhận các khoản thuế trước bạ, phí hoa hồng và môi giới phát sinh trong quá trình mua tài sản.

TSBĐ trong DN có thể tăng do mua, nhận vốn góp và tự xây dựng. Trường hợp nhận vốn góp bằng TSBĐ, kế toán phản ánh các bút toán hứa góp, gọi góp (Đối với công ty cổ phần) và thực hiện góp. Đối với TSBĐ mua, căn cứ vào chứng từ liên quan, kế toán ghi tăng nguyên giá và phản ánh thanh toán tiền mua cho người bán. TSBĐ tự xây dựng, các chi phí phát sinh trong quá trình xây dựng được tập hợp trên tài khoản trung gian (TSBĐ chưa hoàn thành), khi công trình hoàn thành, nghiệm thu và đưa vào sử dụng kế toán ghi tăng nguyên giá TSBĐ.

TSBĐ trong DN có thể giảm do thanh lý khi khấu hao hết giá trị và nhượng bán. TSBĐ khấu hao hết, kế toán xóa sổ bằng cách ghi giảm khấu hao và giảm nguyên giá TSBĐ. Trường hợp nhượng bán, kế toán xóa sổ TSBĐ và phản ánh số tiền thu được từ nhượng bán, kết quả nhượng bán TSBĐ là chênh lệch giữa giá bán và GTCL của TSBĐ. Trong việc ghi nhận biến động TSCĐ, không có sự khác biệt đáng kể giữa kế toán Việt Nam và kế toán Pháp.

Về tính khấu hao, TSBĐ có thể được tính khấu hao theo các phương pháp như: Phương pháp cố định (Khấu hao tuyến tính); Phương pháp giảm dần (Với hai cách tính giảm dần: Theo một tỷ lệ nhất định trên GTCL và Theo tổng của các số thứ tự năm sử dụng) và Phương pháp sản lượng. Đối với một số TSBĐ vô hình và TSBĐ tài chính, kế toán Pháp không tính khấu hao mà thực hiện lập dự phòng nếu có hiện tượng giảm giá. Chi phí dự phòng không tính vào giá thành sản phẩm mà

được trừ vào kết quả của niên độ. Khi không còn hiện tượng giảm giá hoặc sự giảm giá ít hơn thì phân chênh lệch dự phòng được hoàn nhập tăng kết quả niên độ. Khác với Việt Nam, Pháp áp dụng phương pháp khấu hao theo tổng của các số năm sử dụng đối với TSBĐ hữu hình và không tính khấu hao TSBĐ vô hình.

1.4.4. Bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam

Việt Nam đang trong quá trình mở cửa, hội nhập nền kinh tế với kinh tế khu vực và thế giới, thực hiện phát triển kinh tế trên cơ sở phát huy nội lực, tăng cường huy động và sử dụng có hiệu quả ngoại lực. Với chính sách mở cửa và khuyến khích đầu tư của Nhà nước, vốn đầu tư của các quốc gia, khu vực và vùng lãnh thổ khác trên thế giới vào Việt Nam ngày càng tăng, hoạt động trong các ngành nghề, lĩnh vực, địa bàn và loại hình DN hết sức đa dạng. Tuy nhiên, do điều kiện phát triển kinh tế, chế độ chính trị, văn hóa khác nhau nên trong việc ban hành và thực thi các chính sách quản lý kinh tế giữa Việt Nam với các nước còn có những điểm khác biệt nhất định. Để tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động SXKD, đồng thời tạo ra sự bình đẳng trước pháp luật cho tất cả các loại hình DN, các thành phần kinh tế cũng như thúc đẩy quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, việc nghiên cứu, tham khảo các thông lệ quốc tế và kinh nghiệm của một số nước phát triển trong quản lý kinh tế nói chung, lĩnh vực kế toán nói riêng là một việc làm có ý nghĩa hết sức quan trọng. Qua việc xem xét, phân tích chuẩn mực kế toán quốc tế và kinh nghiệm của Mỹ, Pháp về hạch toán TSCĐ có thể rút ra một số bài học sau:

Một là, nghiên cứu xây dựng, ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia và hệ thống văn bản pháp quy tài chính nhằm tạo ra sự thống nhất giữa các loại hình DN trong nền kinh tế quốc dân, đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho các DN trong việc tổ chức thực hiện công tác kế toán, tài chính. Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia phải phù hợp với thông lệ quốc tế, hoàn cảnh, điều kiện phát triển kinh tế và trình độ quản lý của Việt Nam, có tham khảo kinh nghiệm của các nước có nền kinh tế thị trường phát triển.

Hai là, thực hiện chứng từ hóa các hoạt động kinh tế trong nền kinh tế quốc dân. Tất cả các giao dịch kinh tế trong khuôn khổ pháp luật đều phải được minh

chứng bằng hóa đơn, chứng từ hợp pháp, hợp lệ làm căn cứ kiểm tra, đối chiếu, thanh toán và xử lý số liệu. Đối với TSCĐ, nếu DN có đầy đủ chứng từ xác định nguyên giá của TSCĐ thì sẽ tạo ra sự thống nhất giữa DN và cơ quan thuế khi quyết toán thuế nói chung, thuế thu nhập DN nói riêng. Nghiên cứu tăng cường các giao dịch kinh tế không thanh toán bằng tiền mặt, thực hiện tất cả các giao dịch mua bán đều phải giao nhận hóa đơn giữa người mua và người bán, không phân biệt cá nhân hay tổ chức kinh tế cũng như giá trị của giao dịch kinh tế.

Ba là, đa dạng hóa các phương pháp khấu hao nhằm tạo ra sự lựa chọn phong phú cho các DN trong việc xác định và ghi nhận chi phí khấu hao TSCĐ vào chi phí SXKD. Việc làm này một mặt tạo điều kiện thuận lợi cho các DN trong việc tính đúng, tính đủ khấu hao, xác định chính xác chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm, dịch vụ và thu hồi được vốn đầu tư để tái sản xuất; mặt khác tạo ra sự thống nhất trong việc xác định chi phí khi quyết toán thuế giữa Nhà nước với DN, đảm bảo lợi ích của cả ngân sách nhà nước và DN.

Bốn là, hạch toán chi phí sửa chữa nâng cấp TSCĐ. Kết quả của sửa chữa nâng cấp TSCĐ có thể làm kéo dài thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ so với tiêu chuẩn ban đầu hoặc cải thiện năng lực sản xuất của TSCĐ (nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ do việc sử dụng TSCĐ được nâng cấp tạo ra; hiện đại hóa tính năng, tác dụng của TSCĐ hoặc giảm chi phí hoạt động cho TSCĐ). Nếu sửa chữa lớn làm kéo dài thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ thì chi phí sửa chữa lớn được ghi giảm giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ. Trường hợp sửa chữa lớn làm cải thiện năng lực sản xuất của TSCĐ thì chi phí sửa chữa lớn được quyết toán ghi tăng nguyên giá TSCĐ.

Năm là, ghi nhận chiết khấu thương mại trong các giao dịch mua, bán. Giá thực thanh toán giữa các bên là số tiền sau khi đã trừ chiết khấu thương mại, chính vì vậy hóa đơn phải phản ánh được giá trước chiết khấu, số tiền chiết khấu và giá sau chiết khấu. Bên mua ghi nhận giá trị tài sản hoặc chi phí, bên bán ghi nhận doanh thu theo giá đã trừ chiết khấu thương mại.

Sáu là, tạo hành lang pháp lý thuận lợi cho việc ra đời và hoạt động của DN hoạt động trong lĩnh vực thẩm định giá nhằm cung cấp loại hình dịch vụ này cho các

DN, tạo ra sự thống nhất về giá trị tài sản của các đối tượng tham gia vào thành lập DN, đồng thời là căn cứ pháp lý cho việc xác định giá trị tài sản khi quyết toán giữa cơ quan nhà nước với DN.

Bây là, tạo hành lang pháp lý và trợ giúp DN trong việc tổ chức bộ máy và công tác kế toán thực hiện các loại hình kế toán: kế toán tài chính, kế toán quản trị và kế toán thuế.

*

*

*

Tóm lại, TSCĐ trong các DN có vai trò quan trọng đối với sự tồn tại và phát triển của DN, ảnh hưởng đến năng suất lao động, chất lượng sản phẩm, dịch vụ, khả năng cạnh tranh và đứng vững trên thị trường. Hạch toán TSCĐ là một phần hành kế toán không thể thiếu trong các đơn vị kế toán nói chung, DN nói riêng nhằm cung cấp thông tin kinh tế, tài chính đáp ứng nhu cầu ra quyết định của quản lý liên quan đến đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ, góp phần vào sự phát triển thịnh vượng của DN.

Chương 1 của Luận án với tên gọi: ***“Lý luận chung về hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong doanh nghiệp”*** đã tập trung trình bày khái niệm, phân loại và xác định các chỉ tiêu liên quan đến TSCĐ trong DN. Luận án đã phân tích yêu cầu quản lý TSCĐ, từ đó xác định nhiệm vụ của hạch toán TSCĐ trong DN. Trên cơ sở đó, Luận án đi sâu trình bày, phân tích hạch toán TSCĐ trong DN trên phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị. Đồng thời, Luận án đã hệ thống hóa các chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN; xem xét Chuẩn mực kế toán quốc tế và kinh nghiệm của Mỹ, Pháp về hạch toán TSCĐ; rút ra một số bài học đối với Việt Nam.

Những vấn đề lí luận về hạch toán TSCĐ trong DN được trình bày và phân tích trong Chương 1 của Luận án là cơ sở quan trọng cho việc xem xét, đánh giá thực tiễn hạch toán TSCĐ trong các DN theo hệ thống kế toán Việt Nam qua các thời kỳ phát triển kinh tế - xã hội khác nhau cũng như sự vận dụng trong các DNXD

Việt Nam. Trên cơ sở đó, đề xuất các giải pháp hoàn thiện hạch toán TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả quản lý, sử dụng TSCĐ trong các DN Việt Nam nói chung, DNXD nói riêng.

CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.1. TỔNG QUAN VỀ CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.1.1. Doanh nghiệp xây dựng và vai trò của doanh nghiệp xây dựng

Thực hiện đường lối phát triển kinh tế, chuyển đổi nền kinh tế từ cơ chế tập trung quan liêu bao cấp sang kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước do Đảng khởi xướng và lãnh đạo, chúng ta đã thu được những thành tựu to lớn nhất định. Nền kinh tế đạt được sự tăng trưởng liên tục, năm sau cao hơn năm trước, tổng giá trị sản phẩm trong nước (GDP) tăng bình quân 7,5%/năm trong giai đoạn 2001 - 2005; đời sống nhân dân được cải thiện đáng kể, thu nhập bình quân đầu người năm tăng 12,1%/năm, từ 5,7 triệu đồng năm 2000 lên trên 10 triệu đồng năm 2005; cơ cấu kinh tế tiếp tục chuyển biến theo hướng công nghiệp hóa - hiện đại hóa, tỷ trọng các ngành công nghiệp và xây dựng trong GDP tăng rõ rệt (tính đến năm 2005, các ngành công nghiệp và xây dựng chiếm 41,03% trong GDP); hội nhập kinh tế quốc tế thu được những thắng lợi to lớn, an ninh chính trị, trật tự an toàn xã hội ổn định, vị thế Việt Nam trên trường quốc tế được khẳng định [3, tr.2-3]. Đạt được những kết quả vẻ vang trên là nhờ đường lối đổi mới đúng đắn của Đảng, sự chỉ đạo cương quyết, kịp thời của Chính phủ, sự ủng hộ và nỗ lực của nhân dân, bạn bè quốc tế, sự đóng góp của cộng đồng DN Việt Nam nói chung và DN XD nói riêng.

DN XD Việt Nam bao gồm tất cả các DN thuộc mọi thành phần kinh tế, mọi loại hình DN được thành lập và hoạt động trong lãnh thổ Việt Nam theo Luật Doanh nghiệp, hoạt động chủ yếu trong lĩnh vực xây dựng dân dụng, công nghiệp và giao thông, thủy lợi. DN XD có đóng góp to lớn vào việc kiến tạo cơ sở vật chất kỹ thuật cho nền kinh tế quốc dân, tạo điều kiện cần thiết cho quá trình hoạt động của tất cả các lĩnh vực, ngành nghề và DN khác. Trong thời kỳ quá độ lên chủ nghĩa xã hội, thực hiện công nghiệp hóa - hiện đại hóa đất nước với mục tiêu phấn đấu đến năm

2020 Việt Nam cơ bản trở thành một nước công nghiệp theo hướng hiện đại thì sự ra đời, tồn tại và hoạt động của các DNXD mang tính tất yếu khách quan và có ý nghĩa đặc biệt quan trọng. Vai trò của các các DNXD trong nền kinh tế quốc dân được thể hiện qua các khía cạnh sau:

Thứ nhất, DNXD là một bộ phận cấu thành quan trọng trong cộng đồng các DN Việt Nam - tế bào quan trọng của nền kinh tế. Số liệu về số DNXD trong tổng số DN của cả nước được minh họa qua Bảng 2.1:

Bảng 2.1: Số lượng DNXD từ năm 2000 - 2005

TT	Năm	Số DNXD	Số DN cả nước	Tỷ lệ (%)
1	2000	3.999	42.288	9,5
2	2001	5.693	51.680	11,0
3	2002	7.845	62.908	12,5
4	2003	9.717	72.012	13,5
5	2004	12.315	91.755	13,4
6	2005	15.252	112.952	13,5

(Nguồn: Niên giám thống kê 2006, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội, Năm 2007)

Như vậy, với chủ trương phát huy nội lực trong phát triển kinh tế, tạo hành lang pháp lý thuận lợi cho hoạt động đầu tư, khuyến khích mọi thành phần kinh tế tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh, số lượng các DN cả nước nói chung, DNXD nói riêng tăng đáng kể qua các năm. Nếu năm 2000, DNXD chiếm 9,5% tổng số DN cả nước thì đến năm 2005 con số này đã là 13,5%. Bên cạnh chỉ tiêu số lượng, DNXD cũng nắm giữ một lượng TSCĐ và đầu tư dài hạn (ĐTDH), vốn SXKD và tạo ra một lượng doanh thu thuần khá lớn so với DN cả nước. Số liệu về TSCĐ và ĐTDH, vốn SXKD bình quân và doanh thu thuần của DNXD qua một số năm được thể hiện ở Bảng 2.2:

Bảng 2.2: Các chỉ tiêu TSCĐ & ĐTDH, vốn SXKD bình quân và doanh thu thuần của DNXD từ năm 2000 - 2005

(Đơn vị tính: Tỷ đồng)

Năm	TSCĐ & ĐTDH			Vốn SXKD bình quân			Doanh thu thuần		
	DNXD	Cả nước	%	DNXD	Cả nước	%	DNXD	Cả nước	%
2000	16.173	411.713	3,9	55.222	998.423	5,5	46.547	809.786	5,7
2001	21.773	476.515	4,6	70.325	1.186.014	5,9	57.726	897.856	6,4
2002	29.597	552.326	5,4	97.027	1.352.076	7,2	84.426	1.194.902	7,0
2003	34.425	645.505	5,3	117.915	1.567.179	7,5	111.424	1.436.151	7,7
2004	45.861	744.537	6,2	157.791	1.966.165	8,0	107.168	1.719.401	6,2
2005	60.923	953.086	6,4	204.178	2.435.048	8,4	127.300	2.157.802	5,9

(Nguồn: Niên giám thống kê 2006, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội, Năm 2007)

Thứ hai, DNXD thực hiện chức năng đảm bảo cơ sở vật chất kỹ thuật cho nền kinh tế, trang bị “nền móng” cho sự hoạt động của các lĩnh vực khác. DNXD thiết lập hệ thống giao thông, thủy lợi, kiến thiết các công trình dân dụng, công nghiệp, đáp ứng nhu cầu sinh hoạt của xã hội và đòi hỏi của hoạt động SXKD của hệ thống kinh tế nói chung, DN nói riêng. Với những công trình, sản phẩm đã và đang thực hiện, đặc biệt là các công trình tiêu biểu, trọng điểm quốc gia như: Đường Hồ Chí Minh, Trung tâm Hội nghị quốc gia, Cầu Bãi Cháy, Hầm Hải Vân, Thủy điện Hòa Bình, Thủy điện Sơn La... đã góp phần nâng cao năng lực cơ sở hạ tầng kỹ thuật cho nền kinh tế, thực hiện văn minh xã hội và tạo ra dáng vóc một Việt Nam mới.

Thứ ba, DNXD đóng góp vào sự tăng trưởng của nền kinh tế trên cả phương diện số lượng và chất lượng, góp phần chuyển dịch cơ cấu kinh tế theo hướng công nghiệp hóa - hiện đại hóa. Tỷ trọng công nghiệp và xây dựng trong GDP năm 2000 là 36,7% thì đến năm 2005 đạt 41,03% . Tỷ trọng ngành xây dựng trong GTGT của công nghiệp và xây dựng tăng từ 14,6 năm 2000 lên 15,8% năm 2005 [3, tr.22-23]. Trong các ngành kinh tế quốc dân, ngành xây dựng đã có những bước tiến quan trọng trong tất cả các lĩnh vực gồm xây dựng công trình, vật liệu xây dựng, kiến trúc và quy hoạch xây dựng, phát triển đô thị và nhà ở. Năng lực thiết kế và thi công công trình được cải thiện rõ rệt, đã thi công nhiều công trình có quy mô lớn, hiện đại cả trong và ngoài nước, giá trị sản lượng của ngành đạt mức tăng trưởng 16,5%/năm, giá trị gia tăng đạt 10,7%/năm [3, tr.13]. Các DN thuộc Bộ Xây dựng năm 2006 đạt 75.378 tỷ đồng giá trị tổng sản lượng, tăng trưởng 20,4% so với năm 2005; giá trị

xây lắp đạt 35.265 tỷ đồng, tăng 24,5% so với năm 2005; tổng doanh thu đạt 63.878 tỷ đồng và lợi nhuận trước thuế đạt 1.780,5 tỷ đồng [18, tr.19-20].

Thứ tư, DNXD đã tạo được một khối lượng công ăn việc làm tương đối lớn, góp phần thực hiện tốt chính sách giải quyết việc làm, giảm thất nghiệp của Nhà nước và ổn định chính trị, xã hội.

Bảng 2.3: Số lượng lao động trong DNXD từ năm 2000 - 2005

(Đơn vị tính: Người)

TT	Năm	Số lao động DNXD	Số lao động DN cả nước	Tỷ lệ (%)
1	2000	529.351	3.536.998	15
2	2001	627.591	3.933.226	15,9
3	2002	799.001	4.657.803	17,1
4	2003	861.791	5.175.092	16,7
5	2004	939.186	5.770.201	16,3
6	2005	1.005.981	6.240.595	16,1

(Nguồn: Niên giám thống kê 2006, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội, Năm 2007)

Lao động trong các DNXD chiếm tỷ lệ dao động từ 15 - 17% trong tổng số lao động trong các DN cả nước. Con số này thực sự có ý nghĩa đối với việc giải quyết việc làm, tạo thu nhập và cải thiện đời sống cho người lao động. Bên cạnh chỉ tiêu số lượng, chất lượng lao động trong các DNXD cũng có những bước tiến đáng kể. Tỷ lệ lao động trong DNXD qua đào tạo tăng dần qua các năm, lao động trong DNXD được tiếp cận với khoa học công nghệ hiện đại và các trang thiết bị thế hệ mới, từ đó góp phần nâng cao năng suất lao động và tăng tính chất lượng, thẩm mỹ cho các công trình.

Thứ năm, DNXD đóng góp quan trọng vào quá trình hội nhập sâu, rộng kinh tế nước ta với kinh tế khu vực và thế giới. Các hình thức đầu tư như: DN 100% vốn nước ngoài, DN liên doanh hoạt động trong lĩnh vực xây dựng (Công ty Sangyong Engineering của Hàn Quốc; các Công ty Sumitomo, Toda, Simizu, Penta Ocean, Fujitsu, Nipon Koe của Nhật; Tổng công ty Xây dựng đối ngoại Quảng Tây, Công ty Hợp tác kỹ thuật đối ngoại Thượng Hải của Trung Quốc; các Công ty BV, Bachy

Soletanche, Apave của Pháp; các Công ty Delta, Fressiney của Mỹ...) đã tạo điều kiện thuận lợi cho việc tham khảo, học hỏi kinh nghiệm về tổ chức quản lý SXKD, chuyển giao công nghệ, biện pháp thi công và thực hiện phân công hóa, hợp tác hóa lao động trong lĩnh vực xây dựng.

Thứ sáu, DNXD đi đầu trong việc ứng dụng các tiến bộ khoa học kỹ thuật, ứng dụng công nghệ mới vào thi công xây dựng và sản xuất vật liệu xây dựng, góp phần tăng năng suất lao động, hiện đại hóa lực lượng sản xuất, tăng năng lực và trình độ của lao động Việt Nam nói chung và lao động trong các DNXD nói riêng.

2.1.2. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp xây dựng

Đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD mang tính đặc trưng, khác biệt với những ngành sản xuất công nghiệp khác. Đặc điểm hoạt động SXKD chi phối tổ chức quản lý, tổ chức thực hiện công tác kế toán, tài chính trong DNXD. Có thể xem xét đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD trên các phương diện là sản phẩm và sản xuất xây dựng.

Về sản phẩm xây dựng, những điểm riêng có của sản phẩm xây dựng ảnh hưởng lớn đến phương thức tổ chức sản xuất và quản lý trong ngành xây dựng, làm cho thi công xây lắp công trình xây dựng có những khác biệt nhất định với sản xuất của các ngành công nghiệp khác. Sản phẩm xây dựng có những đặc điểm sau:

- Sản phẩm xây dựng là những công trình mang tính tổng hợp về văn hóa, kinh tế, xã hội, kỹ thuật và quốc phòng, an ninh, chịu ảnh hưởng của nhân tố kiến trúc thượng tầng, mang bản sắc truyền thống dân tộc và thói quen tập quán sinh hoạt. Sản phẩm xây dựng phản ánh trình độ văn minh và phát triển của xã hội trong từng giai đoạn. Chính vì vậy, sản phẩm xây dựng sẽ có những khác biệt nhất định giữa các thời kỳ phát triển khác nhau, các quốc gia, lãnh thổ, khu vực, vùng miền và chủ đầu tư khác nhau.

- Sản phẩm xây dựng là các công trình, vật kiến trúc được thiết kế, thi công và sử dụng tại chỗ, gắn liền với đất đai, không gian và môi trường. Đặc điểm này đòi hỏi trong xây dựng phải đặc biệt chú ý đến địa điểm xây dựng, các điều kiện về văn hóa, địa lý, địa chất công trình, khảo sát thiết kế và các biện pháp tổ chức thi công

sao cho phù hợp với yêu cầu của công trình, chủ đầu tư, cảnh quan, môi trường sinh thái và phù hợp với DNXD.

- Sản phẩm xây dựng là những công trình có quy mô lớn về kích thước, trọng lượng, kết cấu phức tạp, mang tính đơn chiếc, cá biệt cao và yêu cầu khắt khe về thẩm mỹ, kỹ thuật. Do đó, trong xây dựng phải cân nhắc kỹ các điều kiện của sản xuất như nhân lực, thiết bị, vật tư và thiết kế, thi công, tránh phải phá đi làm lại, dẫn đến tổn thất về mặt kinh tế.

- Sản phẩm xây dựng có liên quan đến nhiều đối tượng, lực lượng trong quá trình sản xuất, thi công. Đặc điểm này làm cho quản lý sản xuất xây dựng gặp nhiều khó khăn, phức tạp. Các lực lượng liên quan đến quá trình sản xuất xây dựng có thể bao gồm: Chủ đầu tư, DNXD, doanh nghiệp tư vấn thiết kế, doanh nghiệp giám sát, cơ quan quản lý nhà nước, người lao động.

- Sản phẩm xây dựng thường được tiêu thụ theo giá bỏ thầu hoặc giá dự toán nên tính chất hàng hóa của sản phẩm thể hiện không rõ nét.

Về sản xuất xây dựng, do những đặc trưng riêng có của sản phẩm xây dựng nên sản xuất xây dựng cũng mang những khác biệt nhất định, những đặc điểm của sản xuất xây dựng được thể hiện qua những khía cạnh sau:

- Sản xuất xây dựng thiếu tính ổn định và mang tính lưu động cao. Do sản phẩm xây dựng cố định tại nơi sản xuất nên các điều kiện sản xuất, thi công phải di chuyển theo nơi đặt sản phẩm. Do đó, DNXD cần tính đến chi phí vận chuyển, chuyên chở vật tư, thiết bị, nhân lực, kho tàng và phát huy những nguồn lực sẵn có tại địa điểm đặt sản phẩm.

- Sản xuất xây dựng được tiến hành theo đơn đặt hàng trên cơ sở đấu thầu hoặc chỉ định thầu của từng công trình, hạng mục công trình. Chính điểm này dẫn đến sản xuất xây dựng mang tính bị động và rủi ro cao do phụ thuộc vào kết quả đấu thầu và những cam kết trên hợp đồng xây dựng. Tuy nhiên nó cũng tạo ra cho DNXD một số thuận lợi như: Biết trước yêu cầu về chất lượng sản phẩm, thời hạn bàn giao, tiến độ, phương thức thanh toán và thu nhập tính trước.

- Sản xuất xây dựng phải trải qua thời gian dài và được thực hiện phần lớn ở ngoài trời nên chịu ảnh hưởng không nhỏ của điều kiện tự nhiên. Vốn SXKD của

DNXD có thể bị ứ đọng, chậm thu hồi và công trình xây dựng dễ bị hao mòn vô hình do ảnh hưởng của tiến bộ khoa học kỹ thuật. Đặc điểm này đòi hỏi DNXD cần quan tâm đến việc lựa chọn công nghệ, biện pháp thi công và cân nhắc đầy đủ các yếu tố liên quan khi lập kế hoạch xây dựng.

- Hoạt động SXKD trong xây dựng, xét trên khía cạnh nhà thầu, thường bao gồm các giai đoạn: Thu thập thông tin thông qua các mối quan hệ, các phương tiện báo chí, phát thanh, truyền hình; Lập hồ sơ dự thầu; Trúng thầu; Ký hợp đồng xây dựng; Triển khai thi công xây dựng; Bàn giao công trình cho chủ đầu tư và Thanh quyết toán hợp đồng xây dựng.

Ngoài các đặc điểm trên, đặc điểm của DNXD cũng ảnh hưởng đáng kể đến hoạt động SXKD của chính nó. DNXD phần lớn là những DN có quy mô nhỏ xét trên khía cạnh vốn và lực lượng lao động, do đó thường gặp không ít khó khăn trong đấu thầu các công trình lớn và trong cạnh tranh với các tập đoàn xây dựng lớn của nước ngoài. Tổ chức quản lý sản xuất trong DNXD có thể theo một trong hai mô hình là: Công ty - Xí nghiệp - Đội và Công ty - Đội. Tổ chức sản xuất xây dựng có thể thực hiện theo phương thức trực tiếp hoặc phương thức khoán. Tùy vào quy mô, địa bàn, đặc điểm hoạt động và khả năng, yêu cầu của quản lý mà DNXD lựa chọn áp dụng mô hình thích hợp sao cho đạt hiệu quả kinh tế cao nhất.

2.2. CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VIỆT NAM VỀ HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG

Kế toán là một công cụ quản lý quan trọng, cung cấp thông tin kinh tế - tài chính hết sức cần thiết cho quản lý, điều hành nền kinh tế ở tầm vĩ mô và quản lý hoạt động SXKD của các DN ở tầm vi mô. Với ý nghĩa quan trọng như vậy, trong quá trình quản lý nền kinh tế - xã hội, Nhà nước đã không ngừng quan tâm đến việc ban hành và hướng dẫn thực hiện công tác kế toán quốc gia và kế toán trong DN. Cùng với sự phát triển của nền kinh tế, đòi hỏi của công cuộc đổi mới và hội nhập kinh tế quốc tế, hệ thống kế toán cũng thường xuyên được sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện. Lịch sử phát triển của kế toán Việt Nam có thể được khái quát qua ba giai đoạn sau [27], [36]:

Giai đoạn 1954 - 1987. Trong giai đoạn này hệ thống kế toán gắn liền với nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung và đáp ứng nhu cầu quản lý, điều hành xí nghiệp quốc doanh, khởi nguồn từ việc thừa hưởng kế toán thời Pháp thuộc, sau đó chịu ảnh hưởng đáng kể của hệ thống kế toán khối các nước xã hội chủ nghĩa mà đại diện tiêu biểu là Liên Xô và Trung Quốc. Trong những năm của thập niên 90, Việt Nam thực hiện đổi mới nền kinh tế với chính sách mở cửa, hệ thống kế toán có xu hướng chuyển đổi sang áp dụng các nguyên tắc và phương pháp kế toán của các nước phương Tây. Sự hình thành và phát triển của kế toán Việt Nam giai đoạn 1954 - 1987 bao gồm các thời điểm chính sau:

Năm 1957, Nhà nước ban hành Chế độ kế toán thống nhất đầu tiên gồm 27 lệnh nhật ký dùng cho xí nghiệp quốc doanh. Chế độ kế toán này đã góp phần to lớn vào việc quản lý tài sản và kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước đối với hệ thống các xí nghiệp quốc doanh.

Năm 1961, Nhà nước ban hành văn bản pháp luật đầu tiên về kế toán - Nghị định 175-CP ngày 28/10/1961 về Điều lệ tổ chức kế toán nhà nước. Loại hình kế toán đơn được sử dụng phổ biến, kế toán kép ít được đề cập.

Năm 1970, Bộ Tài chính ban hành Quyết định số 425-TC/CĐKT ngày 4/12/1970 về Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất áp dụng cho mọi lĩnh vực và ngành nghề của nền kinh tế. Sau đó, một loạt các văn bản hướng dẫn và sửa đổi Quyết định 425-TC/CĐKT lần lượt được ban hành nhằm hướng dẫn cụ thể và tạo điều kiện thuận lợi cho các đơn vị trong việc tổ chức thực hiện công tác kế toán. Những sửa đổi quan trọng là Thông tư 03-TC/CĐKT ngày 18/01/1980 quy định những nguyên tắc và phương pháp kế toán áp dụng trong liên hiệp các xí nghiệp quốc doanh - một mô hình tổ chức DN nhà nước quy mô lớn thời bấy giờ và Thông tư 10-TC/CĐKT ngày 7/02/1987 về kế toán trong các DN có chế độ báo cáo tài chính độc lập, thiết lập những nguyên tắc kế toán cho các DN thuộc tất cả các thành phần kinh tế.

Giai đoạn 1988 - 1994. Đây là thời kỳ Việt Nam thực hiện công cuộc đổi mới, hội nhập với kinh tế khu vực và thế giới, chuyển nền kinh tế từ cơ chế kế hoạch hóa tập trung sang cơ chế thị trường có sự quản lý của Nhà nước theo định hướng xã

hội chủ nghĩa. Hệ thống kế toán trong giai đoạn này đã có những thay đổi đáng kể, chịu ảnh hưởng của thông lệ kế toán quốc tế và hệ thống kế toán của các nước có nền kinh tế phát triển.

Năm 1988, Pháp lệnh Kế toán và Thống kê được Hội đồng Nhà nước (nay là Chủ tịch nước) ban hành ngày 10/5/1988. Đây là văn bản pháp luật cao nhất được ban hành đầu tiên nhằm tăng cường quản lý kinh tế - tài chính của các cấp, các ngành, thực hiện kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước đối với hoạt động SXKD của các thành phần kinh tế cũng như cung cấp thông tin cho chỉ đạo, điều hành và quản lý DN. Nội dung công tác kế toán bao gồm: Hệ thống chứng từ ghi chép ban đầu; Hệ thống tài khoản và sổ sách; Hệ thống biểu mẫu báo cáo; Hệ thống và phương pháp tính các chỉ tiêu kinh tế - tài chính.

Năm 1989, Hội đồng Bộ trưởng (nay là Chính phủ) ban hành Nghị định 25-HĐBT ngày 18/3/1989 về Điều lệ tổ chức kế toán nhà nước, trong đó quy định về chức năng của kế toán; áp dụng bút toán kép trong hạch toán; quy định nội dung công tác kế toán từ chứng từ kế toán, tài khoản, sổ kế toán, báo cáo kế toán, tính giá thành đến kiểm kê tài sản, kiểm tra kế toán, lưu trữ tài liệu kế toán và quản lý kế toán. Để hướng dẫn thực hiện Điều lệ tổ chức kế toán nhà nước, ngày 15/12/1989 Bộ Tài chính ban hành Quyết định số 212-TC/CĐKT về Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất áp dụng cho mọi ngành nghề và khu vực kinh tế ở Việt Nam

Giai đoạn 1995 đến nay. Đây là giai đoạn cải cách hệ thống kế toán Việt Nam nhằm đáp ứng yêu cầu của thời kỳ hội nhập sâu, rộng kinh tế quốc tế, đòi hỏi của các nhà đầu tư quốc tế và các quốc gia, tổ chức viện trợ phát triển trong việc xây dựng, hoàn thiện hệ thống pháp luật đầy đủ và cung cấp hệ thống báo cáo tài chính kế toán minh bạch, rõ ràng. Dấu ấn quan trọng của giai đoạn này là việc ra đời của Chế độ kế toán DN theo Quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (Hiện nay được thay thế bởi Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính), hướng dẫn khá toàn diện và đầy đủ về tổ chức công tác kế toán trong tất cả các DN thuộc mọi thành phần kinh tế. Tiếp đến là việc Quốc hội thông qua Luật Kế toán năm 2003 - một đạo luật quan trọng quy định thống nhất về nội dung công tác kế toán, tổ chức bộ máy kế toán, người làm kế toán

và hoạt động nghề nghiệp kế toán trong toàn bộ nền kinh tế quốc dân. Kết quả to lớn của công cuộc cải cách hệ thống kế toán phải kể đến sự ra đời và đi vào cuộc sống của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (Hiện nay gồm 26 chuẩn mực) - một hệ thống có tính đến thông lệ quốc tế, kinh nghiệm của các nước phát triển và điều kiện cụ thể của Việt Nam, đáp ứng yêu cầu đổi mới cơ chế quản lý kinh tế - tài chính, nâng cao chất lượng thông tin kế toán và tăng cường kiểm tra, kiểm soát chất lượng công tác kế toán.

Cùng với sự phát triển của nền kinh tế - xã hội và hệ thống kế toán Việt Nam, kế toán TSCĐ trong các DN cũng không ngừng được đổi mới, hoàn thiện nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin quản lý kinh tế của Nhà nước, DN, phù hợp với sự phát triển của khoa học kỹ thuật, trình độ quản lý và yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế. Lịch sử phát triển của kế toán TSCĐ trong các DN Việt Nam có thể chia thành ba giai đoạn chủ yếu sau:

Một là, giai đoạn từ năm 1980 đến năm 1994. Giai đoạn này nền kinh tế trải qua những năm cuối của thời kỳ kế hoạch hóa tập trung và bước vào những năm đầu của thời kỳ đổi mới. Chế độ kế toán TSCĐ được điều chỉnh bằng những văn bản pháp quy quan trọng bao gồm: Quyết định số 222/TC-CĐKT ngày 11/10/1980 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ kế toán TSCĐ trong các xí nghiệp quốc doanh; Quyết định số 507-TC/ĐTXD ngày 22/7/1986 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, khấu hao TSCĐ và định mức khấu hao TSCĐ; Thông tư số 33-TC/CN ngày 31/7/1990 của Bộ Tài chính ban hành Quy định chế độ khấu hao TSCĐ. Trong giai đoạn này, TSCĐ là những tư liệu lao động có giá trị đơn vị từ 500 đồng trở lên (Năm 1986 được nâng lên là 10.000 đồng), thời gian sử dụng trên một năm, bao 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 và Các chi phí đầu tư. TSCĐ được phản ánh trên sổ sách kế toán và báo cáo tài chính theo giá ban đầu (Nguyên giá). Trong các xí nghiệp, TSCĐ có thể tăng do mua sắm; XDCB hoàn thành bàn giao; tự chế tạo, nhận điều chuyển của xí nghiệp khác. TSCĐ tăng được hạch toán tăng giá trị TSCĐ và tăng vốn cố định của xí nghiệp theo

nguyên giá. TSCĐ của xí nghiệp có thể giảm do thanh lý, nhượng bán hoặc chuyển giao cho đơn vị khác. Khi TSCĐ giảm do thanh lý, nhượng bán kế toán ghi giảm TSCĐ, giảm giá trị hao mòn và giảm vốn cố định; chi phí thanh lý, nhượng bán được ghi giảm vốn lưu động; thu nhập thanh lý, nhượng bán được hạch toán tăng vốn lưu động và chênh lệch thu chi thanh lý, nhượng bán được ghi tăng hoặc giảm quỹ khuyến khích phát triển sản xuất. Khấu hao TSCĐ được tính căn cứ vào nguyên giá của TSCĐ và định mức khấu hao quy định cho từng đối tượng hoặc nhóm TSCĐ cùng loại. Khấu hao TSCĐ được trích hàng tháng và bao gồm khấu hao cơ bản và khấu hao sửa chữa lớn. TSCĐ tăng, giảm tháng này thì đầu tháng sau mới trích hoặc thôi trích khấu hao. Khấu hao TSCĐ được hạch toán tăng chi phí và tăng vốn khấu hao. Khấu hao cơ bản sau khi trừ số phải trả ngân hàng, nộp cấp trên xí nghiệp phải nộp vào ngân sách. Tiền khấu hao sửa chữa lớn được giữ lại chi cho sửa chữa lớn TSCĐ tại xí nghiệp. TSCĐ đã khấu hao cơ bản hết, nhưng vẫn được sử dụng vào sản xuất thì xí nghiệp tiếp tục trích khấu hao cơ bản tính vào giá thành sản phẩm, hạch toán tăng chi phí và tăng quỹ khuyến khích phát triển sản xuất. Sửa chữa TSCĐ bao gồm sửa chữa thường xuyên và sửa chữa lớn. Chi phí sửa chữa thường xuyên TSCĐ được hạch toán vào chi phí SXKD. Nếu sửa chữa lớn do các bộ phận của xí nghiệp thực hiện thì chi phí thực tế phát sinh được tập hợp vào tài khoản sản xuất, khi công trình sửa chữa lớn hoàn thành được chuyển sang tài khoản tiêu thụ để kết chuyển giảm nguồn vốn sửa chữa lớn. Trường hợp sửa chữa lớn được tiến hành theo phương thức giao thầu thì số tiền phải thanh toán cho bên nhận thầu được hạch toán vào tài khoản sửa chữa lớn.

Hai là, giai đoạn từ năm 1995 đến năm 2001. Đây là giai đoạn cải cách, đổi mới hệ thống kế toán trong thời kỳ hội nhập kinh tế quốc tế. Nhà nước đã nghiên cứu, ban hành nhiều chính sách quản lý kinh tế nhằm đáp ứng yêu cầu của công cuộc đổi mới, trong đó có chính sách tài chính và kế toán về TSCĐ. Cụ thể, kế toán TSCĐ trong DN nói chung, DNXD nói riêng chịu sự điều chỉnh của các văn bản pháp quy: Quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ kế toán DN; Quyết định số 1864/1998/QĐ-BTC ngày 16/12/1998 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ kế toán DN xây lắp; Quyết định số 1062-

TC/QĐ/CSTC ngày 14/11/1996 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ và Quyết định số 166/1999/QĐ-BTC ngày 30/12/1999 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ. Trong giai đoạn này, tiêu chuẩn giá trị để ghi nhận TSCĐ là từ 5.000.000 đồng trở lên. TSCĐ trong DN có thể được phân loại theo hình thái biểu hiện, theo quyền sở hữu và theo mục đích sử dụng. Theo hình thái biểu hiện, TSCĐ hữu hình bao gồm: Nhà cửa, vật kiến trúc; Máy móc thiết bị; Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; Thiết bị, dụng cụ quản lý; Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm và TSCĐ hữu hình khác. TSCĐ vô hình bao gồm: Chi phí về đất sử dụng; Chi phí thành lập DN; Chi phí nghiên cứu phát triển; Bản quyền, bằng phát minh, sáng chế; Phần mềm máy tính và Lợi thế thương mại. Theo quyền sở hữu, TSCĐ bao gồm TSCĐ thuê hoạt động và TSCĐ thuê tài chính. Theo mục đích sử dụng, TSCĐ gồm TSCĐ sử dụng cho hoạt động sản xuất, bán hàng, quản lý, mục đích quốc phòng, an ninh và TSCĐ giữ hộ Nhà nước. TSCĐ tăng ngoài những trường hợp như giai đoạn trước còn có thể do nhận vốn góp liên doanh, nhận lại vốn góp, thừa khi kiểm kê và được biểu, tặng, viện trợ. TSCĐ giảm được bổ sung thêm các trường hợp góp vốn, trả lại vốn góp, cấp cho cấp dưới và thiếu mất khi kiểm kê. Việc tính, trích khấu hao TSCĐ được thực hiện theo phương pháp đường thẳng trên cơ sở khung thời gian sử dụng quy định và nguyên tắc tròn tháng. Đối với TSCĐVH, thời gian sử dụng dự kiến để tính khấu hao là từ 5 đến 40 năm. TSCĐ hình thành từ nguồn vốn vay thì căn cứ vào thời gian trong khế ước vay để xác định thời gian tính khấu hao nhưng không được giảm quá 30% so với thời gian sử dụng tối thiểu quy định. TSCĐ đã khấu hao hết giá trị mà vẫn sử dụng cho hoạt động SXKD thì không tính khấu hao nữa. Về sửa chữa TSCĐ, Chế độ bổ sung loại hình sửa chữa nâng cấp TSCĐ và quy định cụ thể hơn về sửa chữa lớn TSCĐ. Sửa chữa lớn TSCĐ bao gồm sửa chữa lớn theo kế hoạch và ngoài kế hoạch. Đối với sửa chữa lớn theo kế hoạch, DN thực hiện trích trước chi phí sửa chữa trên cơ sở dự toán, còn sửa chữa lớn ngoài kế hoạch thì thực hiện phân bổ dần chi phí sửa chữa vào chi phí SXKD. Đối với sửa chữa nâng cấp, chi phí sửa chữa thực tế được quyết toán ghi tăng nguyên giá TSCĐ và kế toán phải tính lại mức

khấu hao trên cơ sở giá trị cần thu hồi của TSCĐ sau nâng cấp và thời gian sử dụng dự kiến sau nâng cấp.

Ba là, giai đoạn từ năm 2002 đến nay. Đây là giai đoạn tiếp tục cải cách, đổi mới hệ thống kế toán nhằm hoàn thiện hệ thống chính sách quản lý kinh tế, phục vụ việc hội nhập sâu, rộng kinh tế quốc tế. Sự bổ sung, hoàn thiện kế toán TSCĐ trong giai đoạn này được đánh dấu bằng những văn bản pháp quy hết sức quan trọng, bao gồm: Chuẩn mực kế toán số 03 - TSCĐHH, Chuẩn mực kế toán số 04 - TSCĐVH được ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 của Bộ Tài chính; Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ; Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ kế toán DN. Chế độ quy định 4 tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ, đó là: Có thời gian sử dụng từ một năm trở lên; Có giá trị từ 10.000.000 đồng trở lên; Nguyên giá được xác định một cách đáng tin cậy và Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản. TSCĐVH theo hình thái biểu hiện cũng có nhiều thay đổi, trong đó quy định chi phí thành lập DN và những chi phí phát sinh trước hoạt động được ghi nhận hoặc phân bổ vào chi phí SXKD. TSCĐ trong DN tăng còn có thể do tự sản xuất (Chuyển từ thành phẩm); trao đổi tương tự hoặc không tương tự. Việc xác định nguyên giá TSCĐ trong các trường hợp tăng được quy định cụ thể và chặt chẽ hơn, kể cả các chi phí phát sinh khi hình thành TSCĐ và phát sinh sau ghi nhận ban đầu. Kế toán TSCĐ thuê tài chính có nhiều thay đổi theo hướng phù hợp hơn với bản chất giao dịch kinh tế giữa công ty cho thuê tài chính với DN đi thuê. Việc tính, trích khấu hao TSCĐ được đổi mới theo hướng tạo sự chủ động cho DN, tạo điều kiện thuận lợi cho DN trong việc tính đúng, tính đủ chi phí khấu hao và thu hồi vốn tái đầu tư, theo đó TSCĐ có thể được tính khấu hao theo ba phương pháp là khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần và khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm sản xuất. Việc tính hoặc thôi tính khấu hao được thực hiện ở ngày sử dụng hoặc thôi sử dụng TSCĐ. Thời gian sử dụng TSCĐVH để tính khấu hao được rút ngắn hơn, tối đa chỉ còn 20 năm.

Như vậy, Chế độ kế toán và tài chính hiện hành của Việt Nam về TSCĐ sau nhiều lần cải cách, sửa đổi và bổ sung đã đạt được sự hài hòa tương đối so với Chuẩn mực kế toán quốc tế và kế toán ở các quốc gia có nền kinh tế thị trường phát triển như: Mỹ, Pháp, Anh và Úc. Sự hài hòa trong kế toán TSCĐ giữa Việt Nam với thông lệ quốc tế và các nước phát triển bao gồm các nội dung: Tiêu chuẩn ghi nhận; Xác định giá trị ban đầu; Hạch toán chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu; Khấu hao; Xem xét lại thời gian sử dụng hữu ích; Xem xét lại phương pháp khấu hao; Nhượng bán, thanh lý TSCĐ và Trình bày báo cáo tài chính về TSCĐ.

2.3. THỰC TRẠNG HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.3.1. Đặc điểm của tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

DNXD thực hiện chức năng sản xuất đặc biệt so với DN ở những ngành sản xuất vật chất khác, đó là kiến tạo cơ sở vật chất trang bị cho nền kinh tế quốc dân, đáp ứng nhu cầu sinh hoạt xã hội và phục vụ cho các ngành sản xuất khác. Chính vì vai trò quan trọng này và đặc điểm sản xuất riêng có mà TSCĐ trong DNXD cũng có những điểm khác biệt nhất định.

- TSCĐ trong các DNXD chịu sự chi phối của đặc điểm hoạt động SXKD và đặc điểm của sản phẩm xây dựng trong DNXD mà có những điểm khác biệt so với TSCĐ của các DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất khác. Cụ thể, TSCĐ trong DNXD chủ yếu được sử dụng phục vụ hoạt động thi công các công trình xây dựng dân dụng, công nghiệp, giao thông, thủy lợi. TSCĐ trong DNXD chủ yếu hoạt động ngoài trời, chịu tác động lớn của các yếu tố thời tiết, môi trường tự nhiên và điều kiện làm việc. Do tính chất của sản phẩm xây dựng là đơn chiếc, có tính cá biệt cao và cố định tại nơi sản xuất nên các yếu tố sản xuất, đặc biệt là TSCĐ thường xuyên phải di chuyển theo địa điểm sản xuất và đặt sản phẩm. Chính đặc điểm này dẫn đến TSCĐ trong DNXD có mức độ hao mòn hữu hình tương đối lớn so với TSCĐ của DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất khác, mặt khác DNXD thường phải bỏ ra những khoản chi phí nhất định cho việc vận chuyển TSCĐ từ DN đến công trình và từ công trình này đến công trình khác. Trong nhiều trường hợp, TSCĐ có liên quan

đến một công trình hay hợp đồng xây dựng, đó là các công trình tạm thời phục vụ thi công có đủ tiêu chuẩn và điều kiện ghi nhận là TSCĐ và các thiết bị thi công chuyên ngành chuyên dùng cho một công trình hoặc hợp đồng xây dựng. Những đặc điểm riêng có của TSCĐ trong DN XD làm cho công tác quản lý và kế toán TSCĐ trong các DN XD có những điểm khác biệt với quản lý và kế toán TSCĐ trong các DN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh khác của nền kinh tế quốc dân.

- TSCĐ chiếm tỷ trọng khá cao trong tổng giá trị tài sản của DN XD. Qua khảo sát tình hình TSCĐ tại các DN XD thuộc Tổng công ty Xây dựng và Phát triển hạ tầng LICOGI; Tổng công ty Sông Đà; Tổng công ty Xây dựng Thăng Long; Công ty Đầu tư xây dựng và Xuất nhập khẩu Việt Nam Constrexim; Tổng công ty Phát triển hạ tầng đô thị và một số công ty xây dựng thuộc Bộ Quốc phòng cho thấy TSCĐ chiếm tỷ lệ khá cao, phần lớn chiếm gần 20% tổng giá trị tài sản, cá biệt có Công ty cổ phần Sông Đà 9 con số này lên tới 49,7%.

Bảng 2.4: Cơ cấu TSCĐ trong tổng tài sản của một số DN XD tại 31/12/2006

(Đơn vị tính: Đồng)

TT	DN XD	Giá trị TSCĐ	Tổng tài sản	Tỷ lệ
1	Công ty Cầu 5 Thăng Long	23.821.462.714	186.323.033.572	12,8%
2	Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim	13.020.448.976	102.425.092.962	12,7%
3	Công ty cổ phần LICOGI 12	95.197.015.925	277.545.302.416	34,3%
4	Công ty cổ phần Sông Đà 9	438.101.387.657	881.164.779.243	49,7%
5	Công ty 789 - Bộ Quốc phòng	27.438.442.372	385.605.279.807	7,1%

(Nguồn: Báo cáo tài chính của các DN XD năm 2006)

- Trong tổng giá trị TSCĐ thì TSCĐHH chiếm tỷ lệ cao nhất, phần lớn trên 95%, trong đó chủ yếu bao gồm nhà cửa, máy móc thiết bị chuyên ngành thi công xây dựng và phương tiện vận tải, cụ thể như: Nhà làm việc, nhà xưởng, nhà kho, nhà ở, máy trộn bê tông, máy hàn, máy tiện, máy phát điện, máy khoan, máy uốn sắt, máy nén khí, máy bơm nước, bơm dầu, kích, bể trộn vữa, búa rung, đầm đất, máy toàn đạc điện tử, trạm biến áp, cần trục, xe tải, xe con, xe trộn bê tông, xe cầu, xe nâng dầm, máy ủi, máy lu, máy xúc, máy đóng cọc, máy khoan cọc nhồi, máy vận

thăng... TSCĐVH chiếm tỷ trọng nhỏ, nếu có thì chủ yếu bao gồm giá trị quyền sử dụng đất, phần mềm máy tính và giá trị thương hiệu. Có thể xem xét cơ cấu từng loại TSCĐ của một số DNXD qua Bảng 2.5 (Chưa tính đến giá trị công tác XDChB dở dang):

Bảng 2.5: Cơ cấu từng loại TSCĐ của một số DNXD năm 2006

(Đơn vị tính: Đồng)

DNXD	TSCĐHH		TSCĐVH		TSCĐ thuê TC	
	Giá trị	%	Giá trị	%	Giá trị	%
Cầu 5 Tháng Long	26.785.588.893	95,4	0	0	1.093.483.831	3,9
Xây lắp Constrexim	12.560.448.976	96,5	460.000.000	3,5	0	0
LICOGI 12	37.476.167.141	39,4	398.566.298	0,42	47.501.004.307	49,9
Sông Đà 9	433.319.414.662	98,9	4.781.972.995	1,1	0	0
Công ty 789	27.438.442.372	99,9	0	0	0	0

(Nguồn: Báo cáo tài chính và Báo cáo TSCĐ các DNXD năm 2006)

- TSCĐ trong DNXD chủ yếu là TSCĐ tự có, một số DNXD có nhu cầu lớn về TSCĐ song khả năng tài chính không cho phép nên có sử dụng loại hình thuê tài chính TSCĐ của các công ty cho thuê tài chính trực thuộc hệ thống ngân hàng thương mại quốc doanh, điển hình là Công ty cổ phần LICOGI 12. Một số DNXD tư nhân, có quy mô nhỏ thì TSCĐ chủ yếu là thuê ngoài, trong đó thuê hoạt động chiếm tỷ trọng lớn, TSCĐ thuộc quyền sở hữu có cơ cấu thấp trong tổng tài sản.

- TSCĐ, cụ thể là máy móc thiết bị thi công xây dựng trong các DNXD mà vốn có nguồn gốc thuộc sở hữu nhà nước như Công ty cổ phần Sông Đà 9, Công ty cổ phần LICOGI 12 và một số DNXD ngoài quốc doanh tổ chức hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con thường xuyên được đổi mới, đồng bộ, có trình độ công nghệ hiện đại, phần lớn có xuất xứ từ nhóm các nước G7 và Bắc Âu.

- Nguồn vốn tài trợ TSCĐ trong DNXD chủ yếu là vốn góp của CSH, vốn tự bổ sung và vốn vay dài hạn. Vốn vay dài hạn đóng góp phần quan trọng trong việc

đầu tư TSCĐ của các DNXD, điều này có thể được minh họa qua hệ số vay dài hạn so với vốn CSH ở Bảng 2.6:

Bảng 2.6: Hệ số vay dài hạn so với vốn CSH của một số DNXD tại 31/12/2006

(Đơn vị tính: Đồng)

TT	DNXD	Vay dài hạn	Vốn CSH	Hệ số
1	Công ty Cầu 5 Thăng Long	7.725.677.304	8.065.067.445	0,96
2	Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim	17.901.626.000	13.292.589.986	1,35
3	Công ty cổ phần LICOGI 12	64.004.984.176	23.863.487.592	2,68
4	Công ty cổ phần Sông Đà 9	334.389.217.507	79.448.817.422	4,2
5	Công ty 789	0	41.932.710.255	0

(Nguồn: Báo cáo tài chính của các DNXD năm 2006)

2.3.2. Hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng trên phương diện kế toán tài chính

2.3.2.1. Hạch toán biến động tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

Các DNXD hiện nay về cơ bản đã áp dụng Chế độ kế toán DN được ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ theo Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Bên cạnh đó, có một số DNXD vẫn áp dụng Chế độ kế toán DN theo Quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 hoặc Chế độ kế toán DN xây lắp theo Quyết định số 1864/1998/QĐ-BTC ngày 16/12/1998 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Các DNXD có quy mô lớn phần lớn đều ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán (Kế toán máy) trên cơ sở của hình thức kế toán Nhật ký chung hoặc Chứng từ ghi sổ hoặc có sự kết hợp giữa hai hình thức kế toán này, trong đó phần hành kế toán TSCĐ và chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm xây lắp được thực hiện theo phương thức thủ công. Các DNXD có quy mô nhỏ và hoạt động theo phương thức thầu phụ vẫn áp dụng kế toán thủ công là chủ yếu.

Qua khảo sát thực tế công tác kế toán nói chung, kế toán TSCĐ nói riêng tại các DNXD thuộc Tổng công ty Xây dựng và Phát triển hạ tầng LICOGI; Tổng công ty Sông Đà; Tổng công ty Xây dựng Thăng Long; Công ty Đầu tư xây dựng và Xuất nhập khẩu Việt Nam Constrexim và Bộ Quốc phòng theo phương thức phỏng vấn trực tiếp cán bộ quản lý, cán bộ kế toán, khảo sát thực tế tổ chức hạch toán kế toán, thu thập thông tin, số liệu bằng phiếu điều tra có thể thấy việc hạch toán biến động TSCĐ tại các DNXD như sau:

- Phân hành kế toán TSCĐ được bố trí riêng hoặc kết hợp với phân hành kế toán khác như kế toán quỹ tiền mặt hoặc kế toán tiền lương.

- Các DNXD tiến hành phân loại TSCĐ theo 3 tiêu thức là: Hình thái biểu hiện; Quyền sở hữu và Mục đích sử dụng. Theo hình thái biểu hiện, TSCĐHH bao gồm: Nhà cửa; Máy móc thiết bị; Phương tiện vận tải và Thiết bị, dụng cụ quản lý. TSCĐVH gồm: Chi phí về đất sử dụng; Phần mềm máy tính và Giá trị thương hiệu. Theo quyền sở hữu, TSCĐ trong các DNXD gồm TSCĐ thuê tài chính và thuê hoạt động (Cả cho thuê và đi thuê). Theo mục đích sử dụng, TSCĐ có TSCĐ sử dụng cho hoạt động sản xuất, thi công xây lắp và TSCĐ dùng cho quản lý DN.

- TSCĐ trong DNXD tăng chủ yếu do mua sắm theo phương thức thanh toán ngay hoặc tín dụng thông thường; đầu tư XDCh; nhận vốn góp, nhận điều chuyển và được cấp. TSCĐ giảm do các trường hợp thanh lý, nhượng bán, điều chuyển và thiếu, mất khi kiểm kê.

- Quy trình, thủ tục tăng, giảm TSCĐ được thực hiện tương đối bài bản và chặt chẽ. Các trường hợp đầu tư TSCĐ phần lớn đều được thực hiện theo phương thức đấu thầu công khai, trừ trường hợp giá trị TSCĐ đầu tư nhỏ do quản lý quyết định trên cơ sở hệ thống báo giá. Đối với TSCĐ đầu tư mới, quy trình thực hiện gồm các bước: Đơn vị, bộ phận có nhu cầu đầu tư TSCĐ lập tờ trình; Quản lý phê duyệt; Tổ chức đấu thầu cung cấp hoặc thu thập thông tin giá cả, chất lượng tài sản trên thị trường; Quyết định chọn nhà thầu cung cấp; Giao nhận TSCĐ và Thanh toán. Đối với TSCĐ giảm, quy trình thực hiện bao gồm: Đơn vị, bộ phận sử dụng TSCĐ có nhu cầu thanh lý, nhượng bán hoặc điều chuyển lập tờ trình; Quản lý phê duyệt; Tổ chức thanh lý, nhượng bán thi hành nhiệm vụ theo quyết định của quản lý, Giao nhận

TSCĐ và Thanh toán. Hội đồng thanh lý, nhượng bán TSCĐ tại các DNXD thường bao gồm: Giám đốc, Kế toán trưởng hoặc kế toán phần hành TSCĐ, đại diện phòng kinh tế - kế hoạch, đại diện phòng cơ giới hoặc xe máy, thiết bị và đại diện bộ phận có TSCĐ được thanh lý, nhượng bán.

- Nguồn vốn đầu tư TSCĐ đối với các DNXD có vốn của Nhà nước bao gồm nguồn vốn kinh doanh, quỹ đầu tư phát triển, nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản và vốn vay dài hạn. Còn với các DNXD ngoài quốc doanh, nguồn vốn đầu tư TSCĐ có thể là nguồn vốn kinh doanh, quỹ phát triển SXKD và vốn vay dài hạn. Do đó, đối với DNXD có vốn của Nhà nước, khi kết thúc đầu tư TSCĐ kế toán thực hiện bút toán kết chuyển nguồn, trừ trường hợp đầu tư bằng vốn vay. Ngược lại, các DNXD ngoài quốc doanh, khi kết thúc đầu tư và đưa TSCĐ vào sử dụng, gần như kế toán không thực hiện bút toán kết chuyển nguồn, trừ trường hợp đầu tư bằng quỹ phát triển SXKD.

- Hạch toán chi tiết TSCĐ tại các DNXD được thực hiện tương đối đầy đủ. Trên cơ sở hệ thống chứng từ liên quan đến việc hình thành và giảm TSCĐ, kế toán mở Thẻ TSCĐ, Sổ theo dõi TSCĐ theo nơi sử dụng và Sổ TSCĐ toàn DN. Tuy nhiên, công tác đánh số hiệu TSCĐ chưa được quan tâm, rất ít các DNXD thực hiện đánh số hiệu cho TSCĐ.

- Trường hợp TSCĐ hình thành qua hoạt động đầu tư XD CB bằng vốn vay dài hạn, đặc biệt là nhóm nhà cửa và vật kiến trúc thì tiền lãi vay căn cứ vào kế ước vay được vốn hóa, ghi tăng giá trị TSCĐ đầu tư.

- Hạch toán điều chuyển TSCĐ trong DNXD được thực hiện đúng với quy định của Chế độ kế toán và tài chính. Đối với TSCĐ nhận điều chuyển thì căn cứ vào phân cấp quản lý tài chính để hạch toán. Nếu DNXD hạch toán độc lập thì căn cứ vào GTCL hoặc giá đánh giá lại để ghi tăng TSCĐ và tăng vốn kinh doanh, chi phí tiếp nhận được ghi tăng nguyên giá TSCĐ. Nếu DNXD hạch toán phụ thuộc thì căn cứ vào nguyên giá, giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ để ghi tăng nguyên giá, giá trị hao mòn của TSCĐ và ghi tăng vốn kinh doanh theo GTCL, chi phí tiếp nhận được ghi trực tiếp vào chi phí của bộ phận sử dụng TSCĐ nhận điều chuyển. DNXD

là bên điều chuyển TSCĐ thì theo dõi chi tiết trên tài khoản vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc (TK 1361).

- Việc vận dụng tài khoản trong hạch toán biến động TSCĐ trong DNXD khá linh hoạt. Đối với các DNXD có quy mô tài sản lớn, kế toán thực hiện việc theo dõi chi tiết theo từng loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện trên các tài khoản cấp 2 của các tài khoản phản ánh TSCĐ (TK 211 và 213), ít DNXD lập Sổ cái tổng hợp cho TK 211, 213 mà lập Sổ cái cho tài khoản cấp 2. Một số DNXD có quy mô tài sản và khối lượng hoạt động nhỏ, kế toán không theo dõi chi tiết TSCĐ trên các TK cấp 2 mà phản ánh thông tin tổng hợp trên Sổ cái của tài khoản cấp 1.

- Phần lớn các DNXD tiến hành kiểm kê TSCĐ 6 tháng hoặc 1 năm 1 lần, cá biệt có Công ty 789 Bộ Quốc phòng thực hiện kiểm kê 1 tháng 1 lần. Trường hợp phát hiện thiếu, mất TSCĐ Ban kiểm kê lập biên bản trình quản lý phê duyệt hướng giải quyết. Giá trị TSCĐ thiếu, mất về mặt tài chính được xử lý bằng cách yêu cầu cá nhân, bộ phận có liên quan trong quản lý, sử dụng TSCĐ phải bồi thường trách nhiệm vật chất.

- Việc điều chuyển TSCĐ từ DN đến công trường, công trình hoặc từ công trình này đến công trình khác được thực hiện chặt chẽ. Trên cơ sở nhu cầu của các công trình theo đề nghị và kế hoạch SXKD của DNXD, Giám đốc ra quyết định điều chuyển và giao trách nhiệm quản lý cho các cá nhân, bộ phận có liên quan. Sự thay đổi địa điểm, bộ phận sử dụng và đối tượng chịu chi phí được thể hiện trên hồ sơ sử dụng TSCĐ liên quan (Nhật trình máy). Chi phí vận chuyển TSCĐ từ DN đến công trình, từ công trình này đến công trình khác hoặc từ công trình về DN được ghi nhận vào chi phí SXKD, có DN ghi vào chi phí sản xuất chung, có DN ghi tăng chi phí sử dụng máy thi công.

- Trong quá trình hoạt động, các DNXD không tiến hành đánh giá lại TSCĐ, kể cả những TSCĐ đã khấu hao hết giá trị được sử dụng cho hoạt động SXKD. TSCĐ trong DNXD chỉ được đánh giá lại trong trường hợp tổ chức lại DN như cổ phần hóa - chuyển DN nhà nước thành công ty cổ phần hoặc chuyển thành công ty TNHH Nhà nước 1 thành viên.

- Các DNXD phần lớn tiến hành lập Báo cáo tăng TSCĐ và Báo cáo TSCĐ 1 năm 1 lần. Báo cáo tăng TSCĐ gồm các nội dung: Tên TSCĐ (Chi tiết theo loại TSCĐ và theo địa điểm sử dụng); Đơn vị tính; Số lượng; Nước sản xuất; Thời gian bắt đầu khấu hao; Nguyên giá; Thời gian khấu hao; Mức khấu hao 1 năm và Giá trị còn lại. Báo cáo TSCĐ gồm các nội dung: Số thẻ tài sản; Tên TSCĐ (Chi tiết theo loại TSCĐ); Ngày khấu hao; TSCĐ đầu năm (Nguyên giá, Hao mòn lũy kế, Giá trị còn lại); Giá trị khấu hao trong năm và TSCĐ cuối năm (Nguyên giá, Hao mòn lũy kế, Giá trị còn lại). Các báo cáo này cùng với Sổ TSCĐ là cơ sở lập Thuyết minh báo cáo tài chính phân thuyết minh bổ sung các khoản mục được trình bày trong Bảng cân đối kế toán.

2.3.2.2. Hạch toán tài sản cố định thuê ngoài trong các doanh nghiệp xây dựng

Nhu cầu về TSCĐ cho hoạt động SXKD trong các DNXD nói chung là lớn và không đều giữa các thời điểm, nó phụ thuộc vào số lượng công trình được thi công và khối lượng công việc cũng như phương thức thi công của mỗi công trình. Có những thời điểm cần đầu tư TSCĐ nhưng khả năng tài chính không cho phép hoặc xét thấy việc đầu tư không hiệu quả so với hình thức sử dụng tài sản khác thì DNXD thực hiện thuê tài sản theo phương thức thuê tài chính hoặc thuê hoạt động. Tuy nhiên, cũng có những thời điểm DNXD không sử dụng hết TSCĐ đã đầu tư, để tránh lãng phí nguồn lực và có thể tạo ra một khoản doanh thu nhất định, DNXD tiến hành cho các DN khác thuê hoạt động TSCĐ. Qua khảo sát một số DNXD có thể khái quát đặc điểm hạch toán TSCĐ thuê ngoài tại các DNXD qua các điểm sau:

- Thời hạn thuê hoạt động TSCĐ tùy thuộc vào thời gian thi công từng công trình. Phương thức thanh toán tiền thuê hoạt động cho bên cho thuê được thực hiện chủ yếu theo tháng, cá biệt có trường hợp thanh toán 1 lần ngay tại thời điểm thuê. Trong trường hợp tiền thuê thanh toán đều đặn hàng tháng thì trên cơ sở hợp đồng thuê và hóa đơn tài chính do bên cho thuê phát hành DNXD hạch toán vào chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung hoặc chi phí quản lý doanh nghiệp tùy vào mục đích sử dụng tài sản thuê. Trường hợp tiền thuê thanh toán 1 lần khi thuê

thì kế toán phản ánh toàn bộ tiền thuê là chi phí trả trước, định kỳ thực hiện phân bổ vào chi phí sử dụng máy thi công hoặc chi phí sản xuất chung.

- Kế toán không sử dụng TK Giá trị tài sản thuê ngoài 001 để theo dõi việc nhận và hoàn trả giá trị tài sản thuê hoạt động cho bên cho thuê.

- Trong trường hợp cho thuê hoạt động TSCĐ, có DN phản ánh chi phí khấu hao tài sản cho thuê vào TK Chi phí tài chính 635, có DN phản ánh vào TK Chi phí sản xuất chung 627, có DN mở riêng tài khoản cấp 2 trong TK Chi phí sử dụng máy thi công 623 để phản ánh (Chẳng hạn, Công ty LICOGI 12 theo dõi trên TK 6239 - Chi phí cho thuê tài sản). Tiền cho thuê hoạt động TSCĐ có thể được thu đều đặn hàng tháng (Nếu có bảo lãnh của ngân hàng) hoặc thu toàn bộ 1 lần khi cho thuê (Nếu không có bảo lãnh của ngân hàng). Nếu thu 1 lần khi cho thuê thì DN hạch toán vào TK Doanh thu chưa thực hiện 3387, định kỳ tiến hành phân bổ vào doanh thu của kỳ kế toán tương ứng. Tiền cho thuê hoạt động TSCĐ hoặc được hạch toán vào TK Doanh thu hoạt động tài chính 515, hoặc TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ 511 (Công ty LICOGI 12 phản ánh trên TK 5119 - Doanh thu cho thuê tài sản).

- Các DNXD chủ yếu thuê tài chính TSCĐ theo phương thức nhận quyền sở hữu tài sản khi kết thúc thời hạn thuê theo hợp đồng. Tất cả TSCĐ thuê tài chính đều là TSCĐHH và phần lớn đều được sử dụng cho thi công xây lắp. Số tiền thuê phải trả cho công ty cho thuê tài chính hoặc có hoặc không có thuế GTGT mà công ty cho thuê đã trả khi đầu tư TSCĐ để cho thuê. Định kỳ, khi nhận được hóa đơn GTGT của công ty cho thuê, DNXD thanh toán tiền thuê, tiền thuế GTGT và tiền lãi thuê. Tiền lãi thuê được ghi nhận vào TK Chi phí tài chính 635, còn khấu hao TSCĐ thuê tài chính hoặc được ghi nhận vào TK Chi phí sản xuất chung 627 hoặc TK Chi phí sử dụng máy thi công 623. Khi kết thúc thời hạn thuê, nhận quyền sở hữu tài sản thuê, kế toán chuyển nguyên giá và giá trị hao mòn TSCĐ thuê tài chính thành nguyên giá và giá trị hao mòn TSCĐHH thuộc quyền sở hữu của DNXD. Trường hợp, DNXD thuê tài chính TSCĐ mà khi kết thúc hợp đồng thuê trả lại TSCĐ cho công ty cho thuê thì TSCĐ được khấu hao theo thời gian của hợp đồng, khi kết thúc

thời hạn thuê và trả lại TSCĐ kế toán xóa sổ nguyên giá và giá trị hao mòn của TSCĐ thuê tài chính.

2.3.2.3. Tính và hạch toán khấu hao tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

Trong quá trình tham gia vào hoạt động SXKD của DNXD, TSCĐ bị giảm dần về mặt giá trị và giá trị sử dụng, để thu hồi giá trị TSCĐ bị hao mòn với mục đích tái đầu tư TSCĐ, DNXD tiến hành trích khấu hao TSCĐ vào chi phí SXKD. Hiện nay, các DNXD trích khấu hao TSCĐ theo Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Kết quả khảo sát thực tế cho thấy tình hình tính và hạch toán khấu hao TSCĐ tại DNXD có những điểm nổi bật sau:

- Các DNXD đều áp dụng phương pháp đường thẳng trong tính khấu hao TSCĐ, không áp dụng phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần và phương pháp khấu hao theo sản lượng.

- Khấu hao TSCĐ tại các DNXD phần lớn được tính theo quý trên cơ sở nguyên tắc tròn tháng - TSCĐ tăng hoặc giảm tháng này thì tháng sau mới tính hoặc thôi tính khấu hao.

- Khấu hao TSCĐ thuê tài chính trong trường hợp nhận quyền sở hữu tài sản khi kết thúc hợp đồng nhất quán với TSCĐ cùng loại thuộc quyền sở hữu trên cả hai phương diện thời gian sử dụng dự kiến và phương pháp tính khấu hao. Còn trong trường hợp DNXD thuê tài chính theo phương thức trả lại TSCĐ cho công ty cho thuê khi kết thúc hợp đồng thuê thì TSCĐ thuê tài chính được tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng và thời gian của hợp đồng thuê.

- Khấu hao TSCĐ sử dụng cho hoạt động thi công xây lắp được hạch toán vào TK Chi phí sử dụng máy thi công 623, khấu hao TSCĐ sử dụng cho hoạt động quản lý tổ, đội, công trường được hạch toán vào TK Chi phí sản xuất chung 627, còn khấu hao TSCĐ dùng cho hoạt động quản lý, điều hành xí nghiệp, công ty được hạch toán vào TK Chi phí quản lý DN 642.

- Trường hợp trong một kỳ kế toán TSCĐ được sử dụng, điều chuyển cho nhiều công trình thì căn cứ vào thời gian sử dụng thực tế của TSCĐ cho từng công trình kế toán phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ. Nếu trong một kỳ kế toán mà có những ngày không sử dụng thì số khấu hao còn lại của TSCĐ sau khi đã phân bổ cho các công trình được hạch toán vào TK Chi phí quản lý DN 642.

- Trên cơ sở khung thời gian sử dụng theo quy định của Chế độ tài chính, các DNXD 100% vốn của Nhà nước có xu hướng lựa chọn giới hạn sử dụng trên, còn các DNXD ngoài quốc doanh có xu hướng lựa chọn giới hạn sử dụng dưới trong việc xác định thời gian sử dụng dự kiến để tính khấu hao.

- Thời gian sử dụng dự kiến để tính khấu hao quyền sử dụng đất trong DNXD căn cứ vào thời gian được phép sử dụng hợp pháp do các cơ quan nhà nước có thẩm quyền xác định, chủ yếu là thời gian thuê hoặc giao đất. Đối với các DNXD 100% vốn nhà nước, giá trị quyền sử dụng đất chưa được thể hiện trên sổ sách kế toán và báo cáo tài chính của DN mà mới được theo dõi, quản lý về mặt hiện vật. Giá trị thương hiệu của DN được xác định khi cổ phần hóa thì thời gian tính khấu hao có DN xác định 25 năm (Chẳng hạn, Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim), có DN khấu hao trong thời gian 10 năm (Chẳng hạn, Công ty cổ phần LICOGI 12).

- Phần lớn các DNXD không theo dõi số hiện có và tình hình biến động nguồn vốn khấu hao cơ bản do trích khấu hao và do sử dụng để tái đầu tư TSCĐ trên TK 009 (Hiện nay, Chế độ kế toán DN được ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính TK 009 không còn được sử dụng).

- Các DNXD không có trường hợp thay đổi phương pháp khấu hao đã lựa chọn đối với một TSCĐ cụ thể mà chỉ có trường hợp thay đổi thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ, đặc biệt khi hoàn thành và đưa TSCĐ nâng cấp vào sử dụng.

- Một số DNXD, chẳng hạn Công ty LICOGI 12 và Công ty 789, thực hiện việc đăng ký khấu hao với cơ quan thuế trực tiếp quản lý. Bản đăng ký khấu hao TSCĐ được kết cấu gồm: Loại tài sản (Chi tiết TSCĐ theo hình thái biểu hiện); Nước sản xuất; Năm sử dụng; Ký hiệu; Nguyên giá; Khấu hao lũy kế cuối năm

trước; Giá trị còn lại đầu năm; Thời gian sử dụng còn lại; Khấu hao năm đăng ký; Khấu hao lũy kế cuối năm đăng ký và Giá trị còn lại cuối năm đăng ký.

- Các DNXD lập Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ theo quý với kết cấu: Loại tài sản (Chi tiết TSCĐ theo hình thái biểu hiện); Ký hiệu; Số đăng ký; Nguyên giá; Khấu hao lũy kế đầu kỳ; Giá trị còn lại đầu kỳ; Khấu hao trong kỳ; Khấu hao phân bổ cho các đối tượng (Công trình, xí nghiệp, tổ, đội, quản lý DN). Kích thước của Bảng tính và phân bổ khấu hao phụ thuộc vào số lượng các đối tượng phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ.

- Đối với TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn được sử dụng cho hoạt động SXKD thì không tính khấu hao nữa. DNXD thực hiện quản lý những tài sản này về mặt số lượng và hiện vật tương tự như đối với những TSCĐ đang sử dụng và đang được tính khấu hao.

2.3.2.4. Hạch toán sửa chữa tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

Trong quá trình tham gia vào hoạt động SXKD của các DNXD, việc hư hỏng của TSCĐ là điều khó tránh khỏi. Để khắc phục sự cố nhằm đảm bảo cho hoạt động SXKD được diễn ra bình thường, DNXD phải tiến hành sửa chữa TSCĐ. Tùy vào mức độ hư hỏng, quy mô chi phí sửa chữa và tính phát huy tác dụng của việc sửa chữa mà kế toán ghi nhận và xử lý chi phí sửa chữa cho phù hợp. Trong các DNXD, sửa chữa TSCĐ bao gồm 3 loại sửa chữa là sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn và sửa chữa nâng cấp TSCĐ. Khảo sát thực tế có thể nhận thấy hạch toán sửa chữa TSCĐ tại các DNXD có những đặc điểm sau:

- Đối với những hư hỏng, trục trặc nhỏ có thể khắc phục ngay thì trên cơ sở báo cáo tình trạng TSCĐ, tờ trình xin sửa chữa TSCĐ, quản lý phê duyệt quy mô và hình thức sửa chữa. Sửa chữa thường xuyên có thể được tiến hành theo phương thức tự làm (đối với những DNXD có xưởng sửa chữa) hoặc theo phương thức thuê ngoài (đối với những DNXD không có xưởng sửa chữa). Chi phí sửa chữa thường xuyên TSCĐ được ghi nhận trực tiếp vào chi phí của bộ phận có TSCĐ sửa chữa, cụ thể nếu TSCĐ của bộ phận quản lý DN thì chi phí sửa chữa được hạch toán vào TK Chi phí quản lý DN 642, nếu TSCĐ sử dụng cho thi công xây lắp thì chi phí sửa chữa được

tập hợp trên TK Chi phí sử dụng máy thi công 623, còn nếu TSCĐ sử dụng cho quản lý tổ, đội thì chi phí sửa chữa được ghi nhận vào TK Chi phí sản xuất chung 627.

- Đối với sửa chữa lớn TSCĐ, các DNXD có vốn của Nhà nước thực hiện việc quản lý theo dự toán trên cơ sở kế hoạch sửa chữa lập đầu năm, kế toán chi phí sửa chữa theo phương thức ngoài kế hoạch. Trên cơ sở quyết toán chi phí sửa chữa lớn, kế toán ghi nhận trực tiếp hoặc phân bổ dần vào chi phí của bộ phận có TSCĐ được sửa chữa. Còn với các DNXD ngoài quốc doanh, khi TSCĐ bị hư hỏng phải sửa chữa lớn, bộ phận sử dụng TSCĐ trình quản lý phê duyệt, việc sửa chữa chủ yếu được thực hiện theo phương thức thuê ngoài, trên cơ sở hợp đồng kinh tế và hóa đơn GTGT kế toán ghi nhận toàn bộ hoặc phân bổ dần vào chi phí SXKD.

- Đối với các DNXD, nâng cấp TSCĐ là hoạt động cải tạo, xây lắp trang bị bổ sung cho TSCĐ nhằm nâng cao công suất, chất lượng sản phẩm, tính năng tác dụng của TSCĐ so với tiêu chuẩn ban đầu hoặc kéo dài thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ. Bộ phận sử dụng TSCĐ có nhu cầu sửa chữa nâng cấp trình quản lý phương án và dự toán sửa chữa nâng cấp, sau khi được phê duyệt tiến hành sửa chữa theo phương thức tự làm hoặc thuê ngoài. Chi phí sửa chữa phát sinh được tập hợp trên TK Sửa chữa lớn TSCĐ 2413, khi hoàn thành căn cứ vào quyết toán sửa chữa để ghi tăng nguyên giá. Sau sửa chữa nâng cấp, DN lập biên bản xác định giá trị phải khấu hao của TSCĐ sau nâng cấp và thời gian sử dụng sau nâng cấp để điều chỉnh khấu hao TSCĐ.

Trên đây là thực trạng hạch toán TSCĐ tại các DNXD trên phương diện kế toán tài chính với những nội dung biến động, thuê ngoài, khấu hao và sửa chữa TSCĐ. Dưới đây, Luận án tiếp tục xem xét thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD trên phương diện kế toán quản trị.

2.3.3. Hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng trên phương diện kế toán quản trị

Kế toán quản trị là một công cụ quản lý tương đối mới mẻ đối với các DN Việt Nam nói chung và DNXD nói riêng. Các DN phần lớn đều nhận thức được ý nghĩa, vai trò của kế toán quản trị đối với quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh

và quản trị DN nhưng tổ chức, vận dụng kế toán quản trị vào thực tế ở nhiều phạm vi, mức độ và nội dung khác nhau. Trên phương diện quản lý vĩ mô, Nhà nước ban hành chế độ kế toán, chế độ tài chính và các thông tư hướng dẫn tổ chức công tác kế toán trong các DN. Chế độ kế toán DN được xây dựng, sửa đổi và hoàn thiện trên cơ sở thông lệ quốc tế, điều kiện phát triển kinh tế - xã hội của Việt Nam, đáp ứng nhu cầu thông tin cho quản lý nhà nước và phục vụ quản trị DN. Chế độ kế toán DN của Việt Nam là một hệ thống hỗn hợp, có cả những yếu tố biểu hiện của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Yếu tố biểu hiện của kế toán tài chính là trên cơ sở chế độ kế toán bắt buộc về chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo tài chính, các DN xử lý nghiệp vụ kinh tế phát sinh và lập hệ thống báo cáo tài chính phục vụ nhu cầu thông tin nội bộ DN và các đối tượng bên ngoài DN. Yếu tố biểu hiện của kế toán quản trị trong Hệ thống kế toán DN bao gồm: Nhóm TK hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành (TK 621, 622, 623, 627); Các phương pháp phân bổ chi phí; Chế độ hướng dẫn về chứng từ, sổ kế toán, báo cáo kế toán. Trong một thời gian dài (trước tháng 7/2006), Việt Nam không có một văn bản nào hướng dẫn tổ chức công tác kế toán quản trị trong các DN, các DN gặp nhiều khó khăn trong việc tổ chức bộ máy, nội dung và phương pháp thực hiện kế toán quản trị. Trên cơ sở khảo sát thực tế các DN, tham khảo kinh nghiệm nước ngoài và ý kiến các chuyên gia kế toán, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong DN.

Kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị TSCĐ nói riêng trong các DNXD được thực hiện ở nhiều nội dung, phạm vi và mức độ khác nhau, tùy thuộc vào sự quan tâm của lãnh đạo DN, nhu cầu thông tin của quản lý và trình độ đội ngũ cán bộ kế toán. Trên thực tế, bộ máy kế toán ở các DNXD hiện nay chủ yếu xử lý và cung cấp thông tin về kế toán tài chính. Việc cung cấp thông tin phục vụ quản trị nội bộ DN do từng phần hành kế toán hoặc kế toán tổng hợp trong bộ máy kế toán tài chính đảm nhiệm. Thông tin kế toán quản trị được xử lý và cung cấp trong DNXD chủ yếu bao gồm: Báo cáo giá thành công trình xây dựng; Báo cáo chi phí - doanh thu - kết quả công trình xây dựng; Phân tích thực tế thực hiện so với dự toán... Trên phương diện kế toán quản trị TSCĐ, các DNXD chưa áp dụng các phương pháp thích hợp

như: Phương pháp giá trị hiện tại thuần NPV, phương pháp tỷ suất sinh lời nội bộ IRR... để tham mưu cho quản lý có quyết định đầu tư TSCĐ phù hợp với điều kiện tài chính của DNXD và tối ưu hóa hiệu quả kinh tế. Trong quá trình sử dụng TSCĐ, việc theo dõi, cung cấp thông tin về số lượng, chủng loại, chất lượng, tình trạng kỹ thuật của TSCĐ do phòng kỹ thuật hoặc phòng cơ giới chịu trách nhiệm thực hiện. Các DNXD hiện nay có tính toán một số chỉ tiêu liên quan đến trang bị và sử dụng TSCĐ như: Tỷ trọng TSCĐ trong tổng tài sản; Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu; Tỷ suất lợi nhuận trên tổng tài sản và Tỷ suất lợi nhuận trên nguồn vốn CSH. Tuy nhiên các chỉ tiêu này chỉ được tính toán vào cuối năm nhằm phục vụ cho việc lập Thuyết minh báo cáo tài chính của DNXD.

Như vậy, mặc dù chưa được tổ chức bài bản và chặt chẽ song kế toán quản trị TSCĐ trong các DNXD đã đáp ứng được phần nào nhu cầu thông tin cho quản lý nội bộ DNXD, đóng góp nhất định vào hiệu năng quản lý và hiệu quả kinh doanh của các DNXD.

Trên đây là thực trạng hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam trên cả phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị. Để có cái nhìn tổng thể, từ đó đánh giá, đề xuất hoàn thiện hạch toán nhằm tăng cường quản lý TSCĐ cần thiết phải đánh giá thực trạng quản lý và sử dụng TSCĐ trong các DNXD Việt Nam.

2.4. THỰC TRẠNG QUẢN LÝ VÀ SỬ DỤNG TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.4.1. Quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

TSCĐ là bộ phận tài sản quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản, ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DNXD, các DNXD rất quan tâm đến công tác quản lý tài sản nói chung, quản lý TSCĐ nói riêng. Khảo sát thực tế tại các DNXD thuộc Tổng công ty Xây dựng và Phát triển hạ tầng LICOGI; Tổng công ty Sông Đà; Tổng công ty Xây dựng Thăng Long; Tổng công ty Phát triển hạ tầng đô thị; Công ty Đầu tư xây dựng và Xuất nhập khẩu Việt Nam Constrexim và một số công ty xây dựng thuộc Bộ Quốc phòng có thể thấy công tác quản lý TSCĐ có những đặc điểm sau:

- Phòng Kế toán chịu trách nhiệm theo dõi, phản ánh tình hình hiện có và biến động của từng loại TSCĐ và tất cả TSCĐ của DN theo chỉ tiêu giá trị. Đối với các DNXD có quy mô hoạt động lớn, tổ chức bộ máy quản lý tương đối bài bản thì Phòng Xe máy hoặc Phòng Cơ giới, còn đối với các DNXD có quy mô nhỏ thì Phòng Kỹ thuật hoặc bộ phận sử dụng TSCĐ có trách nhiệm theo dõi, quản lý TSCĐ về mặt hiện vật, số lượng, tình trạng kỹ thuật, khả năng hoạt động của TSCĐ và xây dựng, ban hành các tiêu chuẩn, định mức trong quản lý, sử dụng TSCĐ. Giữa Phòng Kế toán và các bộ phận này có mối quan hệ chặt chẽ trong việc đầu tư, thanh lý, nhượng bán, sửa chữa, điều chuyển TSCĐ.

- Thẩm quyền phê duyệt đầu tư, thanh lý, nhượng bán, điều chuyển TSCĐ ở các DNXD được thực hiện theo quy mô tài sản. Theo đó, nếu giá trị đầu tư hoặc thanh lý, nhượng bán lớn hơn 20% tổng giá trị tài sản ghi trên báo cáo tài chính của DNXD thì do cơ quan chủ quản, Đại hội đồng cổ đông hoặc Hội đồng thành viên thông qua; nếu có giá trị bằng hoặc nhỏ hơn 20% tổng giá trị tài sản thì do Hội đồng quản trị hoặc giám đốc phê duyệt.

- Việc quyết định thời gian sử dụng dự kiến để tính khấu hao TSCĐ đối với những DN có hội đồng quản trị thuộc về hội đồng quản trị, còn đối với những DN không có hội đồng quản trị thì thuộc về hội đồng thành viên hoặc giám đốc DN. Thẩm quyền quyết định số kỳ phân bổ chi phí sửa chữa lớn TSCĐ vào chi phí SXKD thuộc về kế toán trưởng và giám đốc DN.

- Trách nhiệm quản lý TSCĐ tại công trường được giao cho chỉ huy công trình trên cơ sở quyết định điều chuyển TSCĐ của giám đốc và biên bản giao nhận giữa DN và công trường. Trên cơ sở kế hoạch SXKD của DN và nhu cầu sử dụng TSCĐ của các công trình, Phòng Cơ giới hoặc Phòng Kỹ thuật đề nghị giám đốc phê duyệt việc điều chuyển TSCĐ.

- Trong trường hợp thanh lý, nhượng bán TSCĐ thì đối với DN độc lập giám đốc DN thành lập Hội đồng gồm: Giám đốc; kế toán trưởng; đại diện phòng kinh tế kế hoạch, đại diện phòng kỹ thuật hoặc phòng cơ giới, đại diện bộ phận sử dụng TSCĐ. Đối với DN trực thuộc Tổng công ty thì việc thanh lý, nhượng bán phải được Phòng Cơ giới - Vật tư hoặc Phòng Kỹ thuật phối hợp với Phòng Kế toán kiểm tra,

báo cáo Hội đồng quản trị quyết định. Giá thanh lý, nhượng bán do giám đốc DN phê duyệt trên cơ sở đề nghị của Hội đồng thanh lý, nhượng bán.

- Đối với sửa chữa TSCĐ, đầu mỗi năm các đơn vị, bộ phận sử dụng TSCĐ trong DN có trách nhiệm kiểm tra tình trạng kỹ thuật và chất lượng của TSCĐ, lập kế hoạch sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn và sửa chữa nâng cấp TSCĐ. Phòng Cơ giới hoặc Phòng Kỹ thuật tổng hợp kế hoạch sửa chữa TSCĐ toàn DN, trình giám đốc phê duyệt làm căn cứ quản lý công tác sửa chữa TSCĐ trong năm. Khi tiến hành sửa chữa, trên cơ sở đề nghị của bộ phận sử dụng TSCĐ và kết quả kiểm tra của Phòng Cơ giới hoặc Phòng Kỹ thuật, giám đốc phê duyệt quyết định sửa chữa. Căn cứ vào quyết toán chi phí sửa chữa, kế toán ghi nhận toàn bộ hoặc phân bổ dần đều vào chi phí SXKD hoặc ghi tăng nguyên giá TSCĐ tùy thuộc vào từng loại sửa chữa.

- Đối với công trình phụ trợ, tạm thời gắn với việc thi công của từng công trình cụ thể, hiện nay các DNXD ghi nhận là chi phí trả trước và định kỳ phân bổ vào chi phí sản xuất xây lắp. Khi công trình hoàn thành, giá trị công trình phụ trợ, tạm thời được phân bổ hết và là một hạng mục chi phí trong tổng giá thành công trình xây dựng. Khi thanh lý công trình phụ trợ, tạm thời số tiền thu từ thanh lý được ghi tăng thu nhập khác.

- TSCĐ chuyên dùng cho một công trình, hợp đồng xây dựng trong các DNXD bao gồm hai trường hợp, đó là: TSCĐ mang tính phổ biến nhưng hiện tại bản thân DNXD chưa có, do đòi hỏi của thi công công trình nên DNXD phải đầu tư và TSCĐ mang tính đặc chủng, thi công riêng cho một công trình DNXD phải đặt hàng của hãng sản xuất, chế tạo. Đối với trường hợp thứ nhất, TSCĐ được quản lý, sử dụng và trích khấu hao như đối với TSCĐ khác, khi thi công xong công trình, TSCĐ đó có thể được sử dụng tiếp hoặc thanh lý, nhượng bán. Đối với TSCĐ đặc chủng, DNXD chỉ quyết định đầu tư khi có sự chấp nhận thanh toán toàn bộ giá trị thiết bị của chủ đầu tư, nếu công trình có nguồn vốn tài trợ từ ngân sách nhà nước thì phải được cơ quan nhà nước có thẩm quyền phê duyệt, trường hợp đặc biệt là Thủ tướng Chính phủ (Chẳng hạn công trình Thủy điện Sơn La), giá trị TSCĐ đặc chủng sẽ

được khấu hao hết vào giá trị công trình xây dựng, khi kết thúc thi công, TSCĐ được thanh lý, giá trị thu hồi được ghi tăng thu nhập khác của DNXD.

2.4.2. Hiệu quả sử dụng tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

Sau một kỳ hoạt động SXKD nhất định, thường là một năm, việc phân tích và đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản nói chung, hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng trong các DN đóng vai trò hết sức quan trọng. Nó giúp các cấp quản lý kiểm tra, xem xét các quyết định, chính sách quản lý đã được ban hành, thực thi có hợp lý và đạt được hiệu quả như mong muốn, từ đó đề ra các quyết định đầu tư, thay đổi cơ cấu tài sản, nguồn vốn, chính sách tín dụng, thanh toán và các biện pháp quản lý, sử dụng tài sản sao cho đạt được hiệu quả kinh tế cao nhất. Qua khảo sát thực tế và thu thập số liệu của các DNXD thuộc Tổng công ty Xây dựng và Phát triển hạ tầng LICOGI; Tổng công ty Sông Đà; Tổng công ty Xây dựng Thăng Long; Tổng công ty Phát triển hạ tầng đô thị; Công ty Đầu tư xây dựng và Xuất nhập khẩu Việt Nam Constrexim và một số công ty xây dựng thuộc Bộ Quốc phòng, tác giả Luận án đã phân tích tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD trên các khía cạnh chủ yếu sau:

Thứ nhất, hệ số hao mòn TSCĐ trong các DNXD tương đối cao, nhìn chung dao động từ 0,4 đến 0,5; cá biệt có Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim năm 2006 có hệ số hao mòn TSCĐ là 0,38. Điều này chứng tỏ TSCĐ trong các DNXD chậm được đầu tư đổi mới, hiện đại hóa, nhiều TSCĐ đã khấu hao hết đang được sử dụng phục vụ hoạt động SXKD. Về lâu dài, kết quả này sẽ ảnh hưởng đến năng lực thi công, khả năng cạnh tranh, đấu thầu và phát triển của DNXD.

Bảng 2.7: Hệ số hao mòn TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006

TT	DNXD	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	LICOGI 12	0,49	0,31	0,41	0,54
2	Xây lắp Constrexim	0,074	0,19	0,28	0,38
3	Cầu 5 Thăng Long	0,41	0,39	0,48	0,55
4	Công ty 789	0,35	0,37	0,42	0,42

Thứ hai, về tỷ suất đầu tư TSCĐ của DNXD. TSCĐ trong các DNXD thường chiếm tỷ lệ từ 10 đến 20% trong tổng giá trị tài sản và thường xuyên biến động, nó phụ thuộc nhiều vào đặc điểm hoạt động, khả năng tài chính, nhu cầu và các hình thức sử dụng TSCĐ khác. Với đặc điểm là hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vật chất đặc biệt như DNXD thì tỷ trọng này chưa thật sự hợp lý. Tuy nhiên, do hoạt động xây dựng chịu ảnh hưởng của thời tiết và mang tính mùa vụ nên cơ cấu tài sản này có thể đem lại sự phân tán rủi ro cho DNXD.

Bảng 2.8: Tỷ suất đầu tư TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006

TT	DNXD	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	LICOGI 12	19,26%	45,1%	37,75%	34,29%
2	Xây lắp Constrexim	29,15%	22,88%	16,3%	12,71%
3	Cầu 5 Thăng Long	21,04%	21,78%	15,45%	12,78%
4	Công ty 789	16,06%	12,31%	8,53%	7,12%

Thứ ba, về tỷ suất tự tài trợ TSCĐ của DNXD. Nhìn chung, phần lớn các DNXD có tỷ suất tự tài trợ TSCĐ thấp, thường dưới 50%, cá biệt có Công ty 789 chỉ tiêu này rất cao. DNXD nào có nhu cầu đầu tư TSCĐ lớn mà tốc độ bổ sung vốn CSH chậm thì dẫn đến tỷ suất tự tài trợ TSCĐ không cao. Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ thấp chứng tỏ TSCĐ được đầu tư chủ yếu bằng vốn bên ngoài và DN chịu sức ép của gánh nặng lãi vay. Có thể xem xét tỷ suất tự tài trợ TSCĐ của một số DNXD qua Bảng 2.9:

Bảng 2.9: Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006

TT	DNXD	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	LICOGI 12	43,44%	10,85%	12,94%	25,07%
2	Xây lắp Constrexim	53,45%	61,54%	83,72%	102%
3	Cầu 5 Thăng Long	18,37%	18,51%	21,18%	33,86%
4	Công ty 789	125,98%	133%	156,91%	152,82%

Tuy nhiên, khi xem xét tỷ suất tự tài trợ TSCĐ cần tính toán suất sinh lời của vốn CSH. Nếu suất sinh lời sau thuế thu nhập DN của vốn CSH bằng hoặc cao hơn tỷ lệ lãi suất cho vay của ngân hàng thì DN vẫn đạt được hiệu quả kinh tế. Kết quả

thu thập số liệu thực tế của một số DNXD cho thấy suất sinh lời của vốn CSH tương đối khả quan, thường trên 10%.

Bảng 2.10: Suất sinh lời của vốn CSH của một số DNXD từ 2003 - 2006

TT	DNXD	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	LICOGI 12	13,33%	19,2%	11,92%	8,07%
2	Xây lắp Constrexim	7,6%	19,7%	15,6%	14,7%
3	Cầu 5 Thăng Long	8,54%	-	0,55%	7,5%
4	Công ty 789	7,91%	8,85%	10,72%	12,75%

Thứ tư, về sức sản xuất của TSCĐ trong DNXD. Kết quả khảo sát thực tế cho thấy sức sản xuất của TSCĐ trong DNXD có xu hướng tăng dần, 1 đồng GTCL của TSCĐ tạo ra trên 2 đồng doanh thu thuần (Năm 2005, theo số liệu Niên giám thống kê, chỉ tiêu này của DNXD cả nước là 2,1).

Bảng 2.11: Sức sản xuất của TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006

TT	DNXD	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	LICOGI 12	7,5	2,8	2,06	2,35
2	Xây lắp Constrexim	9,44	6,06	6,57	9,43
3	Cầu 5 Thăng Long	3,18	2,36	2,48	3,19
4	Công ty 789	6,73	7,73	9,39	11,49

Thứ năm, về suất sinh lời của TSCĐ. Nhìn chung, chỉ tiêu này không đồng đều giữa các năm khác nhau trong một DNXD và giữa các DNXD khác nhau trong nền kinh tế, nó phụ thuộc vào giá trị TSCĐ, cơ cấu chi phí và doanh thu của mỗi DN. Phần lớn, 1 đồng GTCL của TSCĐ tạo ra hơn 0,1 đồng lợi nhuận cho DNXD.

Bảng 2.12: Suất sinh lời của TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006

TT	DNXD	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	LICOGI 12	0,094	0,047	0,021	0,025
2	Xây lắp Constrexim	0,12	0,17	0,18	0,20
3	Cầu 5 Thăng Long	0,022	0	0,0015	0,032
4	Công ty 789	0,15	0,17	0,23	0,28

Thứ sáu, về suất hao phí TSCĐ trong DNXD. Chỉ tiêu này trong các DNXD có xu hướng giảm, phản ánh hiệu quả sử dụng TSCĐ ngày một khả quan hơn. Để thu được 1 đồng lợi nhuận các DNXD thường phải đầu tư từ 10 đến 40 đồng GTCL của TSCĐ.

Bảng 2.13: Suất hao phí TSCĐ của một số DNXD từ 2003 - 2006

TT	DNXD	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	LICOGI 12	10,64	21,16	46,65	40,32
2	Xây lắp Constrexim	8,38	5,85	5,67	4,92
3	Cầu 5 Thăng Long	45,02	-	656,7	30,92
4	Công ty 789	6,69	6,03	4,33	3,50

Qua phân tích ở trên cho thấy hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD được cải thiện dần qua các năm, thể hiện ở sức sản xuất, suất sinh lời của TSCĐ có xu hướng tăng, suất hao phí TSCĐ có xu hướng giảm, ngoại trừ một số DNXD đang trong quá trình chuyển đổi hình thức sở hữu và hoàn thiện tổ chức quản lý hoạt động SXKD. Trên thực tế, các DNXD hiện nay chưa quan tâm đúng mức tới việc tổ chức phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh nói chung và hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng. Phần lớn các DNXD chỉ tính toán một số chỉ tiêu phân tích phục vụ cho việc lập Thuyết minh báo cáo tài chính vào cuối năm và lập Hồ sơ dự thầu khi tham gia đấu thầu công trình xây lắp. Đây chính là một trong những tồn tại mà các DNXD cần khắc phục trong thời gian tới.

2.5. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.5.1. Kết quả đạt được

Trong quá trình tiến hành hoạt động SXKD, các DNXD đã vận dụng linh hoạt, sáng tạo Chế độ kế toán và tài chính của Nhà nước trong quản lý kinh doanh nói chung, Chế độ kế toán và tài chính về TSCĐ nói riêng. Sự vận dụng Chế độ kế toán, tài chính về TSCĐ của DNXD là tương đối phù hợp với đặc điểm hoạt động, đặc điểm tổ chức quản lý và nhu cầu thông tin của DN. Chính điều này đã tác động

tích cực tới hiệu năng quản lý kinh doanh, quản lý tài sản và đóng góp quan trọng vào việc nâng cao vị thế, sức cạnh tranh và hiệu quả kinh doanh của DNXD. Những kết quả đạt được trong hạch toán và quản lý TSCĐ trong các DNXD có thể được khái quát qua các khía cạnh chủ yếu sau:

Một là, các DNXD đã vận dụng đầy đủ hệ thống chứng từ cho quản lý và hạch toán TSCĐ, từ việc đầu tư, mua sắm, điều chuyển, cấp vốn, thuê, cho thuê, thanh lý, nhượng bán, khấu hao đến sửa chữa TSCĐ. Hệ thống chứng từ được sử dụng đầy đủ với quy trình luân chuyển hợp lý đã tạo điều kiện cung cấp thông tin ban đầu một cách kịp thời cho quản lý nghiệp vụ và làm bằng chứng pháp lý cho ghi sổ và lập hệ thống báo cáo tài chính nói chung, báo cáo về TSCĐ nói riêng trong DNXD.

Hai là, các DNXD đã sử dụng tương đối đầy đủ và linh hoạt hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho phân hành hạch toán TSCĐ. Các tài khoản được sử dụng, bao gồm cả tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết, từ kết cấu, cách ghi chép đến mối quan hệ giữa các tài khoản đã góp phần xử lý và cung cấp thông tin về tình hình hiện có và biến động của toàn bộ TSCĐ cũng như của từng loại TSCĐ trên các chỉ tiêu nguyên giá, giá trị hao mòn và GTCL, từ đó làm cơ sở cho việc ra các quyết định của quản lý liên quan đến đầu tư, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán và sửa chữa TSCĐ.

Ba là, việc áp dụng hình thức kế toán là tương đối hợp lý với quy mô hoạt động, đặc điểm tổ chức quản lý, nhu cầu thông tin và khả năng, điều kiện cơ sở vật chất của DNXD. Việc lựa chọn hình thức kế toán Nhật ký chung hoặc Chứng từ - Ghi sổ đã tạo điều kiện thuận lợi cho DNXD trong việc ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán. Các DNXD thực hiện mở đầy đủ và vận dụng linh hoạt các mẫu sổ kế toán trong điều kiện kế toán máy. Việc mở và ghi đầy đủ số liệu về TSCĐ trên Thẻ TSCĐ, Sổ TSCĐ và Sổ theo dõi TSCĐ tại đơn vị sử dụng đã góp phần cung cấp thông tin về quá trình quản lý và sử dụng của từng TSCĐ, từng loại TSCĐ, bao gồm nguyên giá, tình hình trích khấu hao, số khấu hao lũy kế tính đến thời điểm giảm TSCĐ, lý do giảm TSCĐ, đồng thời tăng cường thực hiện trách nhiệm vật chất

đối với các cá nhân, bộ phận liên quan trong việc quản lý và sử dụng TSCĐ của DNXD.

Bốn là, việc áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng theo nguyên tắc tròn tháng trong DNXD mang tính đơn giản, dễ làm và tạo điều kiện thuận lợi cho quản lý trong việc theo dõi và kiểm soát các chi phí SXKD khác vì chi phí khấu hao đã là một con số ổn định (Điều này không hoàn toàn tuân thủ Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ theo Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ Tài chính). Việc phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ cho các đối tượng chịu chi phí trong trường hợp TSCĐ được sử dụng cho nhiều công trình theo số giờ hoặc số ca máy hoạt động là phù hợp, sát thực với mức độ sử dụng của từng công trình trên cơ sở số giờ máy, số ca máy thống kê. Mặt khác, trong trường hợp thuê tài chính TSCĐ mà có sự chuyển giao khi kết thúc hợp đồng thuê thì việc tính khấu hao TSCĐ thuê nhất quán với TSCĐ thuộc quyền sở hữu cả về phương pháp tính và thời gian sử dụng dự kiến đã tạo ra sự đơn giản trong quản lý và sự thống nhất trong kế toán. Trường hợp thuê tài chính TSCĐ mà không có sự chuyển giao quyền sở hữu khi kết thúc hợp đồng thuê thì TSCĐ thuê được tính khấu hao theo thời gian của hợp đồng, điều này đã tạo điều kiện thuận lợi cho các DNXD trong việc thu hồi đủ giá trị TSCĐ thuê và thanh toán tiền cho công ty cho thuê.

Năm là, việc hạch toán các trường hợp tăng, giảm, thuê, cho thuê, khấu hao và sửa chữa TSCĐ trong DNXD về cơ bản được thực hiện như quy định của Chế độ kế toán. Đặc biệt có một số DNXD đã vận dụng hết sức sáng tạo tài khoản và phương pháp hạch toán trường hợp cho thuê hoạt động TSCĐ, đó là mở chi tiết các TK 623, 154, 632 và 511 để theo dõi các chi phí và doanh thu phát sinh trong quá trình cho thuê. Kết quả của việc hạch toán TSCĐ trong DNXD đã góp phần vào việc tính toán chính xác, kịp thời các chỉ tiêu tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh, phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính của DNXD và đáp ứng nhu cầu thông tin tài chính kế toán của các đối tượng liên quan có lợi ích trực tiếp và gián tiếp với DNXD.

Sáu là, việc lập hệ thống báo cáo tài chính nói chung, báo cáo về TSCĐ nói riêng trong các DNXD tương đối đầy đủ, kịp thời và chính xác. Các báo cáo tăng

TSCĐ, báo cáo kết quả kiểm kê TSCĐ là căn cứ quan trọng trong việc kiểm tra, đối chiếu số liệu với sổ kế toán và báo cáo tài chính. Việc ghi chú đầy đủ, chính xác thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh, trong đó có các thông tin cụ thể về tăng, giảm TSCĐHH; TSCĐVH; TSCĐ thuê tài chính; GTCL của TSCĐHH dùng để thế chấp, cầm cố cho các khoản vay; Nguyên giá TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; Chi phí XD CB dở dang và Chi phí khấu hao TSCĐ đã cung cấp thông tin toàn diện và chi tiết cho quản lý về tình hình hiện có và biến động của từng loại TSCĐ, giải thích rõ ràng cho các khoản mục được trình bày trong báo cáo tài chính của DN XD.

Bây là, việc quản lý TSCĐ trong các DN XD được thực hiện tương đối bài bản và chặt chẽ. Các trường hợp giao nhận, điều chuyển, tăng, giảm TSCĐ đều có quyết định của quản lý và biên bản giao nhận. Quy trình thủ tục của các trường hợp mua sắm, XD CB, thuê, cho thuê, thanh lý, nhượng bán, sửa chữa TSCĐ trong DN XD là hợp lý, các bước công việc diễn ra theo một trình tự xác định, tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, kiểm soát của quản lý. Hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN XD tương đối khả quan, có chiều hướng tăng dần qua các năm. Sức sản xuất và sức sinh lời của TSCĐ tăng, trong khi suất hao phí của TSCĐ giảm. Nguồn vốn đầu tư TSCĐ trong các DN XD chủ yếu là nguồn tài trợ vay, nợ bên ngoài. Tuy nhiên, suất sinh lời của vốn CSH trong các DN XD là hợp lý trong tương quan với mặt bằng tỷ lệ lãi suất cho vay của thị trường.

Trên đây là một số kết quả mà các DN XD đã đạt được trong hạch toán và quản lý TSCĐ, những kết quả này đã đóng góp nhất định vào thành tựu phát triển kinh tế - xã hội của đất nước nói chung, hiệu quả kinh doanh và vị thế của các DN XD nói riêng. Việc phát huy hơn nữa những mặt mạnh trong quản lý và hạch toán TSCĐ sẽ là tiền đề cho việc nâng cao chất lượng và hiệu quả hoạt động trong thời gian tới của các DN XD.

2.5.2. Tồn tại và nguyên nhân

Bên cạnh những kết quả đã đạt được trong quản lý và hạch toán TSCĐ, các DN XD vẫn còn một số tồn tại nhất định cần khắc phục và hoàn thiện nhằm nâng cao

hiệu năng quản lý và hiệu quả kinh doanh. Những tồn tại của DNXD trong quản lý và hạch toán TSCĐ có thể được phân tích qua các khía cạnh sau:

Thứ nhất, các DNXD chưa thực hiện đánh số hiệu cho TSCĐ. Điều này sẽ gây khó khăn nhất định cho việc theo dõi, kiểm kê và quản lý TSCĐ trong phạm vi toàn DNXD cũng như theo từng bộ phận, đơn vị sử dụng. Các DNXD hoạt động chủ yếu là thi công, xây lắp các công trình, trước thành tựu của khoa học công nghệ và yêu cầu cơ giới hóa ngày càng cao thì đòi hỏi số lượng và chủng loại TSCĐ ngày càng lớn, việc quản lý TSCĐ trong DNXD bằng số hiệu là cần thiết và quan trọng.

Thứ hai, các hình thức đầu tư TSCĐ trong DNXD còn đơn giản, phần lớn chỉ bao gồm tăng do mua, thuê và do XD CB, chưa khai thác các hình thức khác như mua trả góp, tự sản xuất hay trao đổi TSCĐ. Trong điều kiện khả năng tài chính còn hạn hẹp mà nhu cầu về số lượng, chủng loại và chất lượng của TSCĐ trong DNXD ngày càng cao thì cần đa dạng hóa các hình thức đầu tư TSCĐ sao cho phù hợp với yêu cầu sử dụng, khả năng tài chính và tính hiệu quả kinh tế.

Thứ ba, về việc sử dụng TK kế toán trong DNXD. Trong trường hợp các DNXD không mở TK chi tiết trong các TK tổng hợp 211, 213, 214 để theo dõi số hiện có và tình hình biến động nguyên giá, giá trị hao mòn của từng loại TSCĐ, từ đó dẫn đến hạn chế việc cung cấp thông tin về từng loại TSCĐ cho quản lý, khi cần thông tin kế toán phải kiểm tra lại chứng từ và Sổ TSCĐ, đồng thời không có căn cứ để đối chiếu số liệu với Thuyết minh báo cáo tài chính. Đối với các DNXD không mở TK tổng hợp 211, 213, 214 mà phản ánh trực tiếp trên các TK chi tiết thì dẫn đến khi cần thông tin tổng hợp về số hiện có và tình hình biến động của toàn bộ TSCĐ kế toán lại phải tiến hành cộng số liệu trên các TK chi tiết, đồng thời không có căn cứ số liệu để đối chiếu giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết. Phần lớn các DNXD không mở TK 001 để phản ánh tình hình nhận và trả giá trị TSCĐ thuê ngoài theo phương thức thuê hoạt động với bên cho thuê mà chỉ theo dõi trên hợp đồng thuê, điều này đồng nghĩa với việc các DNXD chưa phản ánh đầy đủ các mối quan hệ kinh tế - pháp lý phát sinh trong quá trình hoạt động của DNXD. Một số DNXD không mở TK 623 (Trong trường hợp áp dụng Chế độ kế toán DN) hoặc không mở chi tiết TK 154 (Trong trường hợp áp dụng Chế độ kế toán DN nhỏ và vừa) để tập

hợp và kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công, việc làm này ảnh hưởng đến tính chính xác của cơ cấu chi phí sản xuất trong giá thành công trình xây lắp.

Thứ tư, các DNXD mới quan tâm đến việc lập Báo cáo tăng TSCĐ mà không lập Báo cáo giảm TSCĐ. Các trường hợp thanh lý, nhượng bán, điều chuyển, thiếu mất TSCĐ cần được phản ánh trong Báo cáo giảm TSCĐ. Việc không lập Báo cáo này một mặt không cung cấp được thông tin tổng hợp cho quản lý về tình hình biến động giảm TSCĐ, một mặt gây khó khăn cho việc lập Báo cáo TSCĐ và ghi chú bổ sung cho tăng, giảm khoản mục TSCĐ trong Thuyết minh báo cáo tài chính của DNXD.

Thứ năm, việc hạch toán khấu hao TSCĐ trong thời gian cho thuê hoạt động vào chi phí tài chính, hạch toán tiền thu từ cho thuê vào thu nhập khác của một số DNXD là không hợp lý vì hoạt động cho thuê TSCĐ là một hoạt động SXKD thường xuyên của DNXD. Ngay cả khi khấu hao TSCĐ cho thuê và chi phí phát sinh trong quá trình cho thuê được hạch toán vào chi phí sản xuất chung và được phân bổ cho các công trình cũng là điều bất hợp lý vì TSCĐ cho thuê không phát huy tác dụng trong việc thi công các công trình. Việc làm này hoặc phản ánh không chính xác nội dung, quy mô chi phí, doanh thu hoặc làm sai lệch thông tin về giá thành công trình xây dựng của DNXD.

Thứ sáu, các DNXD áp dụng duy nhất phương pháp tính khấu hao truyền thống là phương pháp đường thẳng và tính toán theo nguyên tắc tròn tháng cho tất cả các loại TSCĐ. Việc làm này tuy tạo ra sự đơn giản cho quản lý và hạch toán nhưng không đánh giá sát hợp mức độ hao mòn thực tế của TSCĐ, đặc biệt là những TSCĐ có mức độ hao mòn vô hình tương đối lớn. Mặt khác, khi TSCĐ tăng hoặc giảm vào những ngày đầu tháng mà tháng sau mới được tính hoặc thôi tính thì sai lệch trong kết quả tính khấu hao TSCĐ có thể là một con số không nhỏ.

Thứ bảy, các DNXD hiện nay đang sử dụng một lượng lớn TSCĐ đã khấu hao hết giá trị. Điều này có thể là cần thiết khi năng lực sản xuất của TSCĐ vẫn đảm bảo, DNXD còn gặp khó khăn về nguồn lực tài chính trong việc đầu tư, đổi mới, nâng cấp TSCĐ. Tuy nhiên, nếu duy trì sử dụng một lượng lớn TSCĐ đã khấu hao hết giá trị có thể ảnh hưởng đến năng lực, trình độ thi công và khả năng đấu thầu của

DNXD. Khi sử dụng TSCĐ đã khấu hao hết giá trị, DNXD cần tính toán, so sánh giữa lợi ích thu được từ việc sử dụng những TSCĐ đó với chi phí hoạt động của TSCĐ

Thứ tám, Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ trong các DNXD hiện nay được tính trực tiếp trên cơ sở từng TSCĐ gắn với từng công trình hoặc bộ phận quản lý cụ thể mà không thể hiện số khấu hao trích kỳ trước, số khấu hao tăng và giảm trong kỳ này. Điều này không cho phép đánh giá sự biến động chi phí khấu hao TSCĐ do ảnh hưởng của các trường hợp tăng, giảm TSCĐ ngay trên bảng tính khấu hao kỳ này. Mặt khác, khấu hao TSCĐ trong những ngày không sử dụng được hạch toán vào chi phí quản lý DN là không hợp lý bởi lẽ những TSCĐ này được sử dụng cho mục đích thi công công trình xây lắp chứ không phục vụ quản lý DN. Việc ghi tăng chi phí quản lý DN trong trường hợp này là không đúng với mục đích sử dụng TSCĐ và phản ánh sai bản chất, quy mô của chi phí quản lý DN.

Thứ chín, hầu hết các DNXD chưa xây dựng quy chế tài chính nội bộ và quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ áp dụng trong DNXD. Quy chế tài chính nội bộ quy định nội dung, trình tự ghi nhận doanh thu, chi phí, thẩm quyền phê duyệt đầu tư, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán tài sản nói chung, TSCĐ nói riêng, nhận vốn góp, phân chia lợi nhuận, xử lý lỗ, mục đích sử dụng các quỹ, chế độ kế toán, kiểm toán... Quy trình quản lý, sử dụng TSCĐ đề cập cụ thể đến các vấn đề tổ chức, kinh tế, kỹ thuật trong việc đầu tư, điều chuyển, sử dụng, bảo dưỡng, sửa chữa, thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Việc ban hành và áp dụng quy chế tài chính nội bộ; quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ sẽ tạo ra sự thống nhất, minh bạch và công khai trong quá trình thực hiện, làm tăng tính hiệu năng của công tác quản lý và tính hiệu quả trong quản lý, sử dụng TSCĐ.

Thứ mười, các DNXD hiện nay phần lớn đều chưa tổ chức kế toán quản trị TSCĐ và chưa tiến hành phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh nói chung và hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng. Tất cả các phân hành kế toán tại phòng kế toán của DNXD, trong đó có phân hành TSCĐ, đều thực hiện chức năng kế toán tài chính. Việc theo dõi, quản lý về số lượng, tình trạng kỹ thuật và điều động TSCĐ thuộc về phòng cơ giới hoặc phòng kỹ thuật. Việc phân tích hiệu quả kinh doanh, hiệu quả sử

dụng TSCĐ không được tiến hành thường xuyên, không tổ chức bộ máy phân tích và xây dựng hệ thống chỉ tiêu phân tích, đánh giá. Các DNXD chỉ tiến hành tính toán một số chỉ tiêu phục vụ cho việc đánh giá khái quát tình hình tài chính và kết quả kinh doanh khi lập Thuyết minh báo cáo tài chính vào cuối mỗi năm như: Bố trí cơ cấu tài sản và nguồn vốn (Tỷ trọng của từng loại tài sản ngắn hạn, dài hạn trong tổng tài sản, tỷ trọng của nợ phải trả và vốn CSH trong tổng nguồn vốn); Khả năng thanh toán hiện hành; Khả năng thanh toán nợ ngắn hạn; Khả năng thanh toán nhanh; Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu; Tỷ suất lợi nhuận trên tổng tài sản và Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn CSH.

Nguyên nhân của những tồn tại trong quản lý và hạch toán TSCĐ trong các DNXD có cả những nguyên nhân khách quan và chủ quan. Nguyên nhân khách quan phải kể đến đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD, đó là hoạt động sản xuất diễn ra ngoài trời, chịu ảnh hưởng nhiều của điều kiện tự nhiên, TSCĐ và các điều kiện sản xuất thường xuyên phải di chuyển theo địa điểm đặt sản phẩm, nhu cầu về số lượng, chủng loại TSCĐ hiện đại ngày một tăng trong khi khối lượng công việc không đều giữa các thời điểm trong năm. Bên cạnh đó, cơ chế, chính sách quản lý kinh tế của Nhà nước nói chung, chính sách tài chính, kế toán nói riêng thường xuyên thay đổi, trong một số trường hợp lại có sự hướng dẫn không thống nhất đã ảnh hưởng không nhỏ đến việc tổ chức thực hiện của các DN, DNXD. Về nguyên nhân chủ quan phải kể đến số lượng, trình độ đội ngũ cán bộ kế toán trong các DNXD không được bổ sung, nâng cao tương ứng với sự gia tăng trong quy mô khối lượng công việc và yêu cầu ngày một cao về chất lượng thông tin cung cấp của quản lý. Mặt khác, công tác tài chính và kế toán nói chung, tài chính và kế toán TSCĐ nói riêng trong các DNXD chưa nhận được sự quan tâm mang tính chiến lược của các cấp quản lý, bao gồm các khía cạnh tổ chức bộ máy, tổ chức thực hiện khối lượng công việc và các điều kiện vật chất đáp ứng nhu cầu công việc.

Trên đây là những tồn tại của DNXD trong việc quản lý và hạch toán TSCĐ. Nếu những tồn tại này được khắc phục sẽ góp phần hoàn thiện công tác quản lý tài sản, quản lý kinh doanh nói chung, quản lý và hạch toán TSCĐ trong DNXD nói

riêng, nâng cao năng lực quản lý, hiệu quả sử dụng TSCĐ, uy tín và vị thế của DNXD trên thương trường.

*

*

*

Tóm lại, DNXD là một bộ phận cấu thành quan trọng và không thể thiếu của hệ thống DN trong nền kinh tế quốc dân, có đóng góp to lớn vào thành tựu tăng trưởng kinh tế, giải quyết việc làm, hiện đại hóa cơ sở hạ tầng, thực hiện văn minh xã hội và thúc đẩy hội nhập kinh tế quốc tế.

Trong tổ chức công tác kế toán của DNXD, phân hành kế toán TSCĐ có chức năng cung cấp thông tin tài chính, kế toán về TSCĐ, phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến quản lý, sử dụng TSCĐ. Việc đánh giá thực trạng hạch toán và quản lý TSCĐ trong các DNXD là một việc làm có ý nghĩa quan trọng nhằm tìm ra các điểm mạnh và phân tích những tồn tại, phục vụ cho việc đề xuất các giải pháp hoàn thiện quản lý và hạch toán TSCĐ nhằm mục tiêu nâng cao hiệu quả kinh doanh và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DNXD.

Chương 2 của Luận án với tên gọi “ ***Thực trạng hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam***” đã tập trung trình bày về DNXD trong hệ thống DN của cả nước và vai trò của DNXD trong nền kinh tế quốc dân; phân tích những đặc điểm sản phẩm và đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD. Đồng thời, Luận án đã tập trung khái quát lịch sử Chế độ kế toán Việt Nam về hạch toán TSCĐ trong DNXD. Trên cơ sở đó, Luận án đã đi sâu trình bày, phân tích và đánh giá thực trạng hạch toán TSCĐ trong DNXD trên phương diện kế toán tài chính, kế toán quản trị cũng như thực trạng quản lý TSCĐ và phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD. Những phân tích, đánh giá về thực trạng hạch toán, quản lý và sử dụng TSCĐ trong các DNXD kết hợp với lí luận chung về hạch toán TSCĐ trong DN là cơ sở, tiền đề cho việc đề xuất giải pháp hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong DN nói chung, DNXD nói riêng.

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT KINH DOANH CỦA CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

Định hướng phát triển của cộng đồng DN Việt Nam nói chung, DN XD nói riêng phải phù hợp với Chiến lược phát triển kinh tế - xã hội 10 năm 2001 - 2010 và Phương hướng, nhiệm vụ phát triển kinh tế - xã hội 5 năm 2006 - 2010 theo tinh thần Nghị quyết Đại hội đại biểu toàn quốc lần thứ X của Đảng Cộng sản Việt Nam, đó là: “Đẩy nhanh tốc độ tăng trưởng kinh tế, đạt được bước chuyển biến quan trọng về nâng cao hiệu quả và tính bền vững của sự phát triển, sớm đưa nước ta ra khỏi tình trạng kém phát triển. Cải thiện rõ rệt đời sống vật chất, văn hóa và tinh thần của nhân dân. Đẩy mạnh công nghiệp hóa, hiện đại hóa và phát triển kinh tế tri thức, tạo nền tảng để đưa nước ta cơ bản trở thành một nước công nghiệp theo hướng hiện đại vào năm 2020. Giữ vững ổn định chính trị và trật tự, an toàn xã hội. Bảo vệ vững chắc độc lập, chủ quyền, toàn vẹn lãnh thổ và an ninh quốc gia. Nâng cao vị thế của Việt Nam trong khu vực và trên trường quốc tế.” [29, tr.185-186]

Trên cơ sở phương hướng, nhiệm vụ phát triển kinh tế - xã hội 5 năm 2006 - 2010, nhiệm vụ, mục tiêu của ngành xây dựng được xác định như sau: “Phát triển ngành xây dựng đạt trình độ tiên tiến trong khu vực, cả trong lĩnh vực xây dựng công trình, vật liệu xây dựng, kiến trúc và quy hoạch xây dựng, phát triển đô thị và nhà ở; đầu tư trang thiết bị tiên tiến, nhanh chóng tiếp cận và làm chủ các công nghệ xây dựng hiện đại trong thi công xây lắp các công trình lớn và phức tạp như: công trình thủy điện, nhiệt điện, nhà cao tầng, công trình có khẩu độ hoặc chiều cao lớn, cầu, hầm, công trình ngầm, công trình dầu khí...” [3, tr.80-81]

Như vậy, có thể thấy định hướng phát triển của các DN XD là hiện đại hóa lực lượng sản xuất, vươn lên làm chủ các công trình có quy mô lớn, nâng cao hiệu quả SXKD, chủ động hội nhập kinh tế quốc tế, mở rộng thị trường hoạt động và nâng

cao vị thế trên thương trường. Định hướng phát triển của các DNXD Việt Nam có thể được khái quát qua một số điểm chủ yếu sau:

Thứ nhất, các DNXD có xu hướng đa dạng hóa ngành nghề, đa dạng hóa sản phẩm và đa dạng hóa địa bàn hoạt động. Các DNXD đã, đang và sẽ mở rộng hoạt động SXKD, đầu tư vào nhiều lĩnh vực quan trọng trong nền kinh tế quốc dân, trong đó lấy hoạt động xây dựng làm nền tảng. Các lĩnh vực, ngành nghề mà DNXD có xu hướng đầu tư mở rộng bao gồm: xi măng, sắt, thép, cơ khí, điện tử, xuất nhập khẩu, dệt may, ngân hàng, tài chính, chứng khoán... DNXD không những đẩy mạnh hoạt động SXKD trong nước mà còn có xu hướng đầu tư ra nước ngoài, đặc biệt là những lĩnh vực truyền thống và có thế mạnh cạnh tranh như: xây dựng công trình giao thông, thủy lợi, dân dụng, thủy điện.

Thứ hai, các DNXD có xu hướng đa dạng hóa hình thức sở hữu, trong đó các DNXD thuộc sở hữu Nhà nước được chuyển đổi loại hình sang công ty cổ phần, công ty TNHH Nhà nước một thành viên, công ty TNHH Nhà nước hai thành viên. Các hình thức liên doanh, liên kết trong các DNXD ngày càng đa dạng hơn. Các tổng công ty thuộc sở hữu Nhà nước và các DNXD ngoài quốc doanh có quy mô lớn có xu hướng chuyển đổi mô hình quản lý và mô hình đầu tư sang hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con, phấn đấu trở thành những tập đoàn kinh tế lớn của đất nước.

Thứ ba, các DNXD từ chỗ hoạt động nhỏ, lẻ, thuần túy trong lĩnh vực xây lắp, làm thuê và B phụ là chủ yếu, hiện nay đang tự khẳng định mình với những công trình trọng điểm, tiêu biểu quốc gia và mang dấu ấn thế kỷ với xu hướng vươn lên làm chủ đầu tư, tổng thầu các công trình có quy mô lớn, kết cấu phức tạp ở trong và ngoài nước [45, tr.5].

Thứ tư, các DNXD có xu hướng ứng dụng những tiến bộ khoa học kỹ thuật, công nghệ mới và máy móc thiết bị tiên tiến hiện đại trên thế giới trong thi công xây lắp. Tiến độ thiết kế, thi công và năng suất, chất lượng lao động trong các DNXD đã và sẽ được cải thiện đáng kể.

Thứ năm, với sự kiện Việt Nam trở thành thành viên thứ 150 của Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO), các DN Việt Nam nói chung, DNXD nói riêng đang

đứng trước nhiều cơ hội thuận lợi để mở rộng thị trường, thu hút đầu tư, chuyển dịch nguồn lực kinh tế, tiếp cận nhanh chóng với công nghệ tiên tiến, hiện đại, học tập kinh nghiệm, kỹ năng quản lý của các nền kinh tế trên thế giới. Tuy nhiên, các DNXD cũng phải đối mặt với không ít khó khăn, thách thức. Những khó khăn xuất phát từ những hạn chế và yếu kém của DNXD, đó là sự hạn chế về năng lực tài chính; trình độ quản lý, điều hành; thiếu công nghệ thiết bị hiện đại; trình độ tổ chức thi công chưa cao; thiếu thông tin về thị trường khu vực và thế giới, về đối thủ cạnh tranh...[25, tr.110-111]. Bên cạnh những khó khăn nội tại, DNXD còn phải đối mặt với sự cạnh tranh gay gắt trên thị trường của cả DN trong nước và DN nước ngoài, đặc biệt là các tập đoàn xây dựng lớn và có uy tín của nước ngoài. Trước những khó khăn và thách thức khi gia nhập WTO, để nâng cao sức cạnh tranh trên thị trường, các DN Việt Nam nói chung, DNXD nói riêng phải nỗ lực nâng cao trình độ cán bộ, kỹ năng quản lý, trình độ thiết bị và công nghệ, nâng cao chất lượng và hạ giá thành sản phẩm, dịch vụ.

3.2. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

Hội nhập kinh tế khu vực và thế giới, trở thành thành viên của WTO đã tạo ra không ít cơ hội cho các DNXD nhưng cũng đặt các DN này trước những thách thức to lớn. Để vượt qua những khó khăn, khắc phục những yếu kém, tồn tại đòi hỏi các DNXD phải nâng cao trình độ tổ chức sản xuất, thi công; hiện đại hóa thiết bị, công nghệ và hoàn thiện hệ thống quản lý trong đó có hệ thống thông tin kế toán. Hệ thống thông tin kế toán trong DNXD cung cấp thông tin kinh tế, tài chính phục vụ cho việc ra các quyết định của các cấp quản lý, từ thông tin về tài sản, nguồn vốn, tình hình sử dụng tài sản, thanh toán, chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm đến hiệu quả kinh doanh của từng mặt hàng, từng ngành hàng, từng hợp đồng kinh tế, từng địa bàn hoạt động và hiệu quả kinh doanh chung của toàn DN. Hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán trong DNXD bao gồm hoàn thiện tổ chức bộ máy và công tác kế toán của tất cả các phân hành kế toán, trong đó có kế toán TSCĐ. Ý nghĩa cũng như

sự cần thiết của việc hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DNXD Việt Nam được thể hiện qua các khía cạnh sau.

- TSCĐ là cơ sở vật chất chủ yếu và quan trọng của các DNXD, có ảnh hưởng quyết định tới năng suất lao động; trình độ thi công; khả năng thắng thầu; chất lượng, tính mỹ thuật của các công trình xây dựng; từ đó quyết định uy tín, sức cạnh tranh của DNXD trên thị trường. Trước sức ép ngày một gay gắt trong cạnh tranh của cả DN trong nước và DN nước ngoài, việc đầu tư và duy trì một cơ cấu TSCĐ hợp lý về số lượng, chủng loại, chất lượng và trình độ công nghệ là một yếu tố quan trọng để nâng cao năng lực thi công, năng lực đấu thầu và năng lực cạnh tranh của DNXD trên thị trường.

- Hạch toán TSCĐ là một phần hành kế toán không thể thiếu trong các DNXD, có chức năng, nhiệm vụ thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình hiện có, biến động của TSCĐ, chất lượng và năng lực hoạt động của TSCĐ, từ đó tham mưu cho quản lý quyết định các vấn đề về đầu tư, đổi mới, hiện đại hóa, điều chuyển, sửa chữa, thanh lý, nhượng bán TSCĐ nhằm nâng cao năng lực sản xuất thi công và hiệu quả sử dụng TSCĐ của DNXD. Từ việc theo dõi, phản ánh và xử lý thông tin kinh tế, tài chính về TSCĐ, hạch toán TSCĐ tham mưu cho quản lý trong việc lựa chọn phương án đầu tư, phương án thanh lý, nhượng bán, sửa chữa TSCĐ thích hợp với khả năng, điều kiện tài chính của DN, đặc điểm hoạt động và hiệu quả kinh tế. Đồng thời, hạch toán TSCĐ còn tham mưu cho quản lý trong việc quyết định áp dụng phương pháp tính khấu hao cũng như thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ, từ đó giúp DN xây dựng phương án thu hồi vốn đầu tư thích hợp với tình hình cụ thể của DN, yêu cầu của quản lý và quy định của Nhà nước. Mặt khác, hạch toán TSCĐ trong DNXD còn cung cấp các thông tin kinh tế phục vụ cho việc đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ, từ đó đề xuất với quản lý các biện pháp quản lý, sử dụng TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh nói chung, hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng.

- Kết quả quản lý và hạch toán TSCĐ đã có những đóng góp không nhỏ vào thành tích quản lý và hiệu quả hoạt động của DNXD. Tuy nhiên, bên cạnh những kết quả đã đạt được thì hạch toán và quản lý TSCĐ trong các DNXD vẫn còn tồn tại

những hạn chế nhất định như: Sử dụng các tài khoản kế toán trong hạch toán TSCĐ; Phương pháp tính khấu hao TSCĐ; Hạch toán doanh thu và chi phí cho thuê hoạt động TSCĐ; Tổ chức kế toán quản trị TSCĐ và Phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐ... Nếu những tồn tại trong quản lý và hạch toán TSCĐ được khắc phục và hoàn thiện thì chúng sẽ có ảnh hưởng tích cực đến hiệu năng quản lý, trình độ tổ chức sản xuất thi công và hiệu quả kinh doanh nói chung, hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng của DN XD.

- Yêu cầu đổi mới chính sách, công cụ quản lý kinh tế của Nhà nước, trong đó có chính sách tài chính, kế toán nhằm làm hài hòa và phù hợp với thông lệ, chuẩn mực quốc tế trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế đang là một đòi hỏi bức thiết. Việc hoàn thiện hệ thống tài chính, kế toán của các DN Việt Nam nói chung, DN XD nói riêng trong bối cảnh đó cũng không là một trường hợp ngoại lệ. Hội nhập kinh tế quốc tế tạo điều kiện thuận lợi cho sự di chuyển các nguồn lực kinh tế, tài chính giữa các quốc gia, các vùng lãnh thổ; đầu tư tài chính của DN các nước vào Việt Nam và của các DN Việt Nam ra nước ngoài ngày một gia tăng; việc nắm vững thông lệ, tập quán các nước và có thông tin đầy đủ về đối tác kinh tế cũng như việc hài hòa chính sách, công cụ quản lý bao gồm cả hệ thống tài chính và kế toán sẽ góp phần thúc đẩy sự hợp tác kinh tế, đầu tư ở trong nước và tạo điều kiện thuận lợi cho việc đầu tư ra nước ngoài đạt hiệu quả kinh tế của các DN, DN XD Việt Nam.

3.3. PHƯƠNG HƯỚNG HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.3.1. Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng phải phù hợp với đặc trưng của nền kinh tế thị trường ở Việt Nam

Để quản lý kinh tế - xã hội, mỗi Nhà nước đều phải ban hành và thực thi các chính sách, công cụ quản lý, bao gồm cả biện pháp hành chính và biện pháp kinh tế. Tuy nhiên, mỗi quốc gia do khác nhau về xuất phát điểm phát triển kinh tế, trình độ quản lý và phong tục, tập quán nên hệ thống chính sách, công cụ quản lý kinh tế - xã hội cũng có những khác biệt nhất định. Trong hệ thống chính sách quản lý kinh tế, kế toán là một công cụ quản lý tài chính quan trọng, được thực hiện ở cấp quốc

gia và trong từng tổ chức kinh tế. Các chính sách kế toán do Nhà nước ban hành cũng như sự vận dụng của các DN trong thực tiễn phải phù hợp với chế độ kinh tế, chính trị nói chung và hệ thống chính sách quản lý kinh tế, tài chính nói riêng của mỗi quốc gia. Việc hoàn thiện hệ thống kế toán trong các DN cũng như hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DNXD phải phù hợp với những đặc trưng của nền kinh tế thị trường ở Việt Nam. Những đặc trưng chủ yếu của nền kinh tế thị trường ở Việt Nam có thể được khái quát qua các điểm sau:

- Nền kinh tế Việt Nam là nền kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Nhà nước thừa nhận sự tồn tại và vận hành của các quy luật kinh tế khách quan nhưng kinh tế thị trường cũng có những trục trặc, thất bại nhất định như: độc quyền, phân hóa giàu nghèo, ô nhiễm môi trường... Để hạn chế những thất bại và tăng tính hiệu quả của kinh tế thị trường, Nhà nước thực hiện sự can thiệp nhất định vào nền kinh tế. Dưới sự lãnh đạo thống nhất của Đảng Cộng sản Việt Nam, Nhà nước thực hiện quản lý kinh tế - xã hội bằng việc ban hành hệ thống pháp luật, tổ chức thực hiện và kiểm tra quá trình thực hiện, điều chỉnh hệ thống chính sách, pháp luật cho phù hợp với yêu cầu của cuộc sống. Trong lĩnh vực quản lý tài chính, kế toán, Nhà nước ban hành Luật Kế toán, hệ thống chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán, chế độ tài chính và các văn bản hướng dẫn nhằm tạo ra sự thống nhất trong quá trình thực hiện của các chủ thể kinh tế trong nền kinh tế quốc dân. Các chính sách, công cụ quản lý tài chính, kế toán do Nhà nước ban hành xuất phát từ điều kiện kinh tế - xã hội cụ thể của Việt Nam, yêu cầu của công cuộc đổi mới và có tính đến sự phù hợp với thông lệ, chuẩn mực quốc tế. Chính vì vậy, hoàn thiện kế toán DN nói chung, hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong DNXD nói riêng phải phù hợp với các chính sách, chế độ tài chính, kế toán của Nhà nước.

- Nền kinh tế Việt Nam là nền kinh tế thị trường bao gồm nhiều thành phần kinh tế, nhiều loại hình doanh nghiệp. Theo tinh thần Nghị quyết Đại hội đại biểu toàn quốc lần thứ X của Đảng, các thành phần kinh tế bao gồm: kinh tế nhà nước, kinh tế tập thể, kinh tế tư nhân (cá thể, tiểu chủ, tư bản tư nhân), kinh tế tư bản nhà nước và kinh tế có vốn đầu tư của nước ngoài. Các thành phần kinh tế là bộ phận hợp thành quan trọng của nền kinh tế thị trường định hướng chủ nghĩa xã hội, cùng

phát triển lâu dài, hợp tác và cạnh tranh bình đẳng trước pháp luật, trong đó kinh tế nhà nước đóng vai trò chủ đạo dẫn dắt nền kinh tế, là lực lượng vật chất quan trọng để Nhà nước định hướng và điều tiết nền kinh tế [29, tr.83].

- Nhà nước Việt Nam thực hiện chế độ công hữu các tư liệu sản xuất quan trọng của nền kinh tế, mang tính sở hữu toàn dân do Nhà nước thống nhất quản lý, trong đó có đất đai. Do đó, đối với DN, đất đai không được ghi nhận là TSCĐHH thuộc sở hữu của DN mà DN phải đầu tư hoặc thuê để có quyền sử dụng hợp pháp một diện tích đất nhất định phục vụ hoạt động SXKD và được ghi nhận là Quyền sử dụng đất thuộc TSCĐVH.

- Nền kinh tế Việt Nam đang trong quá trình chuyển đổi và hoàn thiện các yếu tố của nền kinh tế thị trường, do đó các công cụ, chính sách quản lý kinh tế cũng thường xuyên thay đổi và các giao dịch, các sự kiện kinh tế cũng ngày một đa dạng, phong phú hơn. Chính vì vậy, hoàn thiện kế toán nói chung, hoàn thiện hạch toán TSCĐ nói riêng phải dự báo được các thay đổi này nhằm đưa ra hướng xử lý về mặt tài chính và kế toán các giao dịch kinh tế, đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin cho quản lý.

3.3.2. Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng phải phù hợp với các quy định tài chính, kế toán của Nhà nước về tài sản cố định

Nhà nước thực hiện việc quản lý thống nhất toàn bộ các lĩnh vực trong nền kinh tế quốc dân, trong đó có lĩnh vực tài chính và kế toán. Cụ thể, Nhà nước ban hành các chính sách, chế độ, thể lệ tài chính, kế toán và hướng dẫn áp dụng trong các DN. Trong quản lý và hạch toán TSCĐ, Nhà nước ban hành quy định về tiêu chuẩn, điều kiện ghi nhận TSCĐ, chế độ quản lý, sử dụng, trích khấu hao TSCĐ và chế độ hạch toán TSCĐ. Chính vì vậy, việc hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DN nói chung, DNXD nói riêng phải phù hợp với các quy định tài chính, kế toán của Nhà nước về TSCĐ. Khi hạch toán và quản lý TSCĐ trong các DNXD phù hợp với quy định của Nhà nước thì thông tin do hạch toán kế toán cung cấp sẽ đáp ứng được yêu cầu kiểm tra, kiểm soát các hoạt động kinh tế của các cơ quan có thẩm

quyền của Nhà nước. Tuy nhiên, sự phù hợp với các quy định tài chính, kế toán của Nhà nước về TSCĐ không có nghĩa là việc hạch toán TSCĐ trong các DNXD phải tuân thủ chế độ của Nhà nước một cách máy móc, dập khuôn. Sự vận dụng các quy định, chế độ của Nhà nước trong các DNXD phải đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc chung và các quy định mang tính bắt buộc nhưng phải phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD, đặc điểm tổ chức quản lý, nhu cầu thông tin và điều kiện cụ thể của DNXD.

3.3.3. Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng phải phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp xây dựng

Mỗi loại hình DN khác nhau về đặc điểm hoạt động SXKD dẫn đến yêu cầu về kế toán và quản lý tài sản nói chung, TSCĐ nói riêng cũng có những điểm khác biệt nhất định. Để quản lý và hạch toán tốt TSCĐ cần nắm vững đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD. Hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DNXD phù hợp với đặc điểm của sản phẩm xây dựng và đặc điểm của sản xuất xây dựng sẽ đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác, kịp thời và toàn diện cho quản lý. Hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DNXD cần quán triệt các đặc điểm sau:

- Hoạt động SXKD của DNXD mang tính di động và phân tán, các điều kiện của sản xuất, trong đó có TSCĐ, phải di chuyển theo nơi xây dựng công trình. Mặt khác, tổ chức sản xuất của DNXD gồm nhiều tổ, đội, xí nghiệp. Do đó quản lý và hạch toán TSCĐ phải theo từng bộ phận, đầu mối, công trình trên các khía cạnh số lượng, giá trị và năng lực sản xuất của TSCĐ. Việc bố trí TSCĐ theo từng công trình hoặc bộ phận sử dụng phải trên cơ sở cân nhắc nhu cầu, khả năng sử dụng, tính hiệu quả và tính chịu trách nhiệm vật chất.

- Hoạt động SXKD của DNXD ngày càng được mở rộng và đa dạng hơn. Bên cạnh hoạt động mang tính thế mạnh và truyền thống như xây dựng dân dụng, công nghiệp, giao thông, thủy lợi các DNXD có xu hướng mở rộng sang các lĩnh vực, ngành nghề khác như: may mặc, thủy điện, xi măng, sản xuất vật liệu xây dựng, tài chính, ngân hàng... Điều này dẫn đến TSCĐ trong các DNXD ngày một đa dạng hơn

về số lượng, chủng loại, quy cách, tính năng và việc quản lý, hạch toán TSCĐ trong DNXD cũng ngày một tăng về khối lượng và yêu cầu cao hơn về chất lượng thông tin. Việc phân loại TSCĐ trong các DNXD phải chi tiết theo từng hoạt động, từng mục đích sử dụng, từ đó mới có thể đánh giá mức độ trang bị, hiệu quả sử dụng và thực hiện trách nhiệm vật chất đối với quản lý, sử dụng TSCĐ.

- Trong các DNXD, khoán là một hình thức đã, đang và sẽ mang tính phổ biến trong tổ chức sản xuất và quản lý hoạt động kinh doanh. Khoán trong DNXD có thể bao gồm: khoán dự toán (khoán toàn bộ hay khoán gọn); khoán nhân công; khoán vật tư, nhiên liệu... Mỗi hình thức khoán đều có những đặc điểm riêng, thích hợp với những điều kiện cụ thể và ảnh hưởng nhất định đến quản lý doanh thu, chi phí của DNXD. Thông thường, đơn vị nhận khoán không được quản lý và ghi nhận doanh thu mà nộp 100% cho DNXD. Chi phí được khoán theo từng công trình tùy vào điều kiện cụ thể của từng hợp đồng và từng khoản mục chi phí, trong các chi phí khoán có chi phí máy. Chi phí máy được chia thành hai bộ phận. Bộ phận thứ nhất bao gồm chi phí khấu hao cơ bản, chi phí sửa chữa lớn, chi phí nhiên liệu, động lực, tiền lương của công nhân điều khiển máy, chi phí sửa chữa nhỏ, chi phí kiểm định, bảo hiểm, thuê máy... Bộ phận còn lại của chi phí máy gồm chi phí sửa chữa máy dùng chung, chi phí quản lý cấp DN, lãi vay đầu tư... Chi phí máy được giao khoán cho các xí nghiệp, tổ, đội theo một tỷ lệ nhất định, trong đó số chi phí khấu hao cơ bản các đơn vị nhận khoán phải nộp lại toàn bộ cho DNXD để tái đầu tư, số còn lại được sử dụng để chi cho các khoản chi phí máy còn lại. Chính vì vậy, hoàn thiện hạch toán và quản lý TSCĐ phải phù hợp với cơ chế khoán áp dụng trong DNXD.

- Các DNXD, đặc biệt là các DN, tổng công ty có quy mô lớn, không phân biệt hình thức sở hữu nhà nước hay sở hữu ngoài quốc doanh, có xu hướng chuyển sang hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con, thay vì hình thức cấp hoặc giao vốn sẽ là hình thức đầu tư vốn trên cơ sở “*tiếng gọi của lợi nhuận*”. Chính vì vậy, việc cấp hoặc giao vốn bằng TSCĐ trong các DNXD sẽ giảm, thay vào đó là nghiệp vụ đầu tư vốn, trong các loại tài sản dùng để đầu tư có thể có TSCĐ. Khi đầu tư, góp vốn hoặc nhận vốn góp bằng TSCĐ các bên phải cùng thống nhất giá trị

hoặc thông qua dịch vụ thẩm định giá để làm căn cứ ghi nhận vốn góp và xác định chi phí khấu hao TSCĐ.

3.3.4. Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng phải phù hợp với yêu cầu trình bày thông tin trên hệ thống báo cáo tài chính

Mục đích của kế toán là cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của chủ thể quản lý, những thông tin do kế toán cung cấp được trình bày trên hệ thống báo cáo tài chính. Việc hoàn thiện kế toán nói chung, hạch toán TSCĐ nói riêng phải đáp ứng được yêu cầu trình bày thông tin trên hệ thống báo cáo tài chính của DN. Cụ thể, việc hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong DNXD phải hướng tới việc xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập hệ thống báo cáo tài chính như sau:

- Hoàn thiện hạch toán TSCĐ phải đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin về nguyên giá, giá trị hao mòn và GTCL của từng loại TSCĐHH, TSCĐ thuê tài chính và TSCĐVH để lập Bảng cân đối kế toán. Đồng thời, những thông tin này cũng phục vụ cho việc xác định cơ cấu tài sản và phân tích hiệu quả kinh doanh, hiệu quả sử dụng TSCĐ của DNXD.

- Hoàn thiện hạch toán TSCĐ phải đảm bảo xác định được chi phí khấu hao TSCĐ gắn với từng mục đích sử dụng TSCĐ sao cho phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD của DNXD, đặc điểm của TSCĐ và điều kiện, khả năng tài chính cũng như chiến lược phát triển của DNXD. Việc xác định chi phí khấu hao TSCĐ sẽ phục vụ cho việc lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo giá thành, đồng thời xác định được giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ.

- Hoàn thiện hạch toán TSCĐ phải đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin hiện có, tình hình biến động của từng loại TSCĐHH, TSCĐVH theo hình thái biểu hiện và TSCĐ thuê tài chính theo cả ba chỉ tiêu nguyên giá, giá trị hao mòn và GTCL để phục vụ cho việc lập Thuyết minh báo cáo tài chính phần thông tin bổ sung về các khoản mục TSCĐ được trình bày trong Bảng cân đối kế toán.

3.3.5. Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng phải phù hợp với thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế về tài sản cố định

Trong quá trình phát triển kinh tế, hội nhập kinh tế nước ta với kinh tế khu vực và thế giới, việc hài hòa các chính sách, công cụ quản lý kinh tế nói chung, chính sách tài chính, kế toán nói riêng của Việt Nam với thông lệ quốc tế và học tập kinh nghiệm quản lý của các nước có nền kinh tế phát triển là một yêu cầu tất yếu. Sự cần thiết phải phù hợp với thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế trong việc hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DN, DN XD được thể hiện trên các khía cạnh sau:

- Hội nhập kinh tế quốc tế làm cho việc chuyên môn hóa và phân công lao động ngày càng diễn ra sâu sắc. Việc di chuyển các nguồn lực kinh tế, trong đó có nguồn lực tài chính, giữa các quốc gia, các vùng lãnh thổ để khai thác lợi thế so sánh tuyệt đối và tương đối ngày một thuận lợi. Đầu tư của các DN nước ngoài vào Việt Nam cũng như của các DN Việt Nam ra nước ngoài theo đó có chiều hướng tăng mạnh. Để tạo điều kiện thuận lợi cho việc đầu tư của các DN Việt Nam cũng như tiếp nhận vốn đầu tư của DN nước ngoài, một yêu cầu đặt ra là Nhà nước phải ban hành và hoàn thiện hệ thống chính sách, pháp luật quản lý kinh tế, trong đó có chính sách tài chính và kế toán. Khi kế toán trong nước có sự phù hợp với thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế, trở thành “*ngôn ngữ kinh doanh chung*” thì việc thu thập, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính của các DN, không phân biệt địa điểm đầu tư và địa điểm hoạt động SXKD, sẽ tìm được sự thống nhất và tạo ra sự nhất quán trong quá trình thực hiện, tạo điều kiện thuận lợi cho việc lập báo cáo tài chính độc lập và báo cáo tài chính hợp nhất.

- Bất kể DN hoạt động trong lĩnh vực, ngành nghề hay quốc gia nào thì cũng phải đầu tư và sử dụng một số TSCĐ nhất định. Trước yêu cầu hài hòa hệ thống kế toán giữa các quốc gia, các vùng lãnh thổ trong quá trình toàn cầu hóa kinh tế khu vực và thế giới thì việc hạch toán TSCĐ trong DN XD phải phù hợp với thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế về TSCĐ là một yêu cầu mang tính cấp thiết. Việc phù hợp với thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế trong hạch toán TSCĐ cần được xem

xét trên các khía cạnh cụ thể như: Tiêu chuẩn và điều kiện ghi nhận giá trị ban đầu của TSCĐ; Xử lý các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu; Tính khấu hao TSCĐ; Thanh lý, nhượng bán TSCĐ và Trình bày thông tin về TSCĐ trên hệ thống báo cáo tài chính.

3.4. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

3.4.1. Giải pháp hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

3.4.1.1. Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng trên phương diện kế toán tài chính

Kế toán tài chính là công cụ thu thập, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính cho các đối tượng bên trong và bên ngoài DN, trong đó có hệ thống các cơ quan hữu quan của Nhà nước. Khi Nhà nước thực hiện quản lý vĩ mô nền kinh tế và tham gia kiểm soát hoạt động kinh tế của các DN trong nền kinh tế quốc dân thì việc tổ chức công tác kế toán tài chính trong các DN trong vai trò quan trọng và không thể thiếu. Hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DNXD trên phương diện kế toán tài chính được thể hiện qua các điểm sau:

* ***Hoàn thiện tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ:*** Hiện nay, trong các tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ có tiêu chuẩn giá trị của TSCĐ. Chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 03 và VAS 04 quy định tài sản được ghi nhận là TSCĐ phải có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định. Chế độ tài chính được ban hành theo Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định giá trị tối thiểu của tài sản để ghi nhận là TSCĐ là từ 10.000.000 đồng trở lên. Việc quy định như vậy tạo ra sự thống nhất, đơn giản cho việc thực hiện của các DN, DNXD và sự kiểm tra, giám sát của các cơ quan quản lý nhà nước. Tuy nhiên, giá trị tối thiểu của tài sản để ghi nhận TSCĐ còn chịu ảnh hưởng về quy mô, lĩnh vực hoạt động, đặc điểm hoạt động SXKD và năng lực tài chính của DN. Trên khía cạnh kế toán, 10.000.000 đồng

đối với DN này có thể là trọng yếu nhưng đối với DN khác có thể không trọng yếu. Chính vì vậy, thực hiện nguyên tắc trọng yếu trong kế toán và tạo ra sự chủ động cho các DN trong việc quản lý, sử dụng tài sản nói chung, TSCĐ nói riêng Nhà nước không nên quy định giá trị tối thiểu của TSCĐ mà nên cho các DN đăng ký danh mục TSCĐ với cơ quan nhà nước trực tiếp quản lý trên cơ sở các tiêu chuẩn ghi nhận do Nhà nước ban hành. Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ có đủ giá trị theo quy định nên chuyển thành có đủ giá trị theo đăng ký của đơn vị kế toán.

* ***Hoàn thiện hạch toán trao đổi TSCĐ***: Trao đổi TSCĐ là một nghiệp vụ trong đó DN mang TSCĐ của mình đổi lấy TSCĐ của DN khác, bản chất đây là một trường hợp hàng đổi hàng, trong đó mỗi bên tham gia vào quá trình trao đổi vừa đóng vai trò là người mua, vừa đóng vai trò là người bán. Nền kinh tế càng phát triển, các giao dịch kinh tế ngày càng đa dạng về số lượng, chủng loại và tính chất của giao dịch, trong đó có nghiệp vụ trao đổi TSCĐ. Hiện nay, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03, 04 về TSCĐ (VAS 03 và VAS 04) quy định trao đổi TSCĐ bao gồm trao đổi tương tự và trao đổi không tương tự. Chế độ kế toán DN (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) đưa ra phương pháp hạch toán trao đổi TSCĐ tương đối rõ ràng, đầy đủ và tạo sự thống nhất cho việc thực hiện trong thực tế của các DN. Tuy nhiên, qua xem xét quy định và việc áp dụng hạch toán trao đổi TSCĐ trong DN, Luận án đề xuất một số kiến nghị sau:

- Không nên quy định trao đổi TSCĐ bao gồm trao đổi tương tự và trao đổi không tương tự mà nên là trao đổi TSCĐ cùng loại và trao đổi TSCĐ khác loại. Theo quy định của VAS 03 thì: “Tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương”. Tuy nhiên, trên thực tế khi TSCĐ đã qua sử dụng, với cách thức sử dụng TSCĐ để mang lại lợi ích kinh tế là khác nhau và phương pháp tính khấu hao cũng như thời gian sử dụng dự kiến khác nhau thì không thể đạt được kết quả trao đổi với giá trị tương đương - không tạo ra bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào do trao đổi. Trao đổi tương tự, do đó, chỉ có thể thực hiện khi TSCĐ có cùng công dụng, tính năng và hoàn toàn mới chưa qua sử dụng, từ phân tích này có thể thấy trao đổi tương tự không có tính thực tiễn mà chỉ mang tính lý thuyết. Chính vì vậy, trao đổi TSCĐ nên quy định bao gồm trao đổi TSCĐ cùng

loại và trao đổi TSCĐ khác loại. Trao đổi TSCĐ cùng loại là trao đổi TSCĐ có cùng công dụng, tính năng nhưng có thể khác nhau về giá trị sử dụng, tính chất cũ mới, mức độ hiện đại, lạc hậu. Trao đổi TSCĐ khác loại là trao đổi TSCĐ khác nhau về công dụng, tính năng. Cả hai loại trao đổi TSCĐ đều có thể tạo ra khoản lãi hay lỗ do trao đổi.

- Trao đổi TSCĐ, không phân biệt trao đổi TSCĐ cùng loại hay khác loại, bản chất đều là giao dịch mua bán giữa DN với bên trao đổi. Do đó, cả DN và bên trao đổi đều phải phát hành hoá đơn làm cơ sở cho việc ghi nhận giao dịch, tính thuế và thanh toán.

- Trao đổi TSCĐ cùng loại không thay đổi về mục đích sử dụng TSCĐ vì TSCĐ nhận về có cùng công dụng và tính năng với TSCĐ mang đi. Do đó, theo nguyên tắc phù hợp và nguyên tắc thận trọng trong kế toán, khoản lãi hay lỗ do trao đổi TSCĐ cùng loại không được ghi nhận là doanh thu hay chi phí trong kỳ của DN mà phải ghi tăng hoặc giảm giá trị của TSCĐ nhận về để xác định giá trị khấu hao của TSCĐ. Theo đó, trao đổi TSCĐ cùng loại nên hạch toán như sau:

Bút toán 1: Xóa sổ giá trị hao mòn của TSCĐ mang đi trao đổi.

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

Có TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH

Bút toán 2: Phản ánh kết quả trao đổi TSCĐ.

+ Nếu lãi do trao đổi (Giá thỏa thuận của TSCĐ mang đi lớn hơn GTCL của TSCĐ) thì khoản lãi được trừ (-) ra khỏi giá trị của TSCĐ nhận về:

Nợ TK 131: Phải thu khách hàng (Giá thỏa thuận của TSCĐ mang đi)

Có TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (GTCL của TSCĐ mang đi)

Có TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (Ghi giảm giá trị TSCĐ nhận về đúng bằng khoản lãi do trao đổi)

Có TK 333: Thuế phải nộp Nhà nước (Nếu có)

+ Nếu lỗ do trao đổi (Giá thỏa thuận của TSCĐ mang đi nhỏ hơn GTCL của TSCĐ) thì khoản lỗ được cộng (+) vào giá trị của TSCĐ nhận về:

Nợ TK 131: Phải thu khách hàng (Giá thỏa thuận của TSCĐ mang đi)

Nợ TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (Ghi tăng giá trị TSCĐ nhận về đúng bằng số lỗ do trao đổi)

Có TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (GTCL của TSCĐ mang đi)

Có TK 333: Thuế phải nộp Nhà nước (Nếu có)

Bút toán 3: Phản ánh giá trị TSCĐ nhận về theo thỏa thuận.

Nợ TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (Giá thỏa thuận của TSCĐ nhận về)

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

Có TK 131: Phải thu khách hàng (Tổng số tiền thanh toán)

Bút toán 4: Thanh toán chênh lệch giá trị trao đổi với bên trao đổi.

+ Nếu giá thỏa thuận của TSCĐ nhận về lớn hơn giá thỏa thuận của TSCĐ mang đi, khi thanh toán số chênh lệch cho bên trao đổi:

Nợ TK 131: Phải thu khách hàng

Có TK 111, 112: Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng

+ Nếu giá thỏa thuận của TSCĐ nhận về nhỏ hơn giá thỏa thuận của TSCĐ mang đi, khi bên trao đổi thanh toán số chênh lệch cho DN:

Nợ TK 111, 112: Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng

Có TK 131: Phải thu khách hàng

- Trao đổi TSCĐ khác loại dẫn đến sự thay đổi về mục đích và cách thức sử dụng TSCĐ nên khoản lãi hay lỗ do trao đổi sẽ được ghi nhận là thu nhập hay chi phí trong kỳ kế toán của DN. Phương pháp hạch toán thực hiện như quy định của Chế độ kế toán hiện hành (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính).

* ***Hoàn thiện hạch toán góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng TSCĐ:*** Liên doanh là một hình thức hợp tác kinh doanh theo cơ chế hợp đồng kinh tế giữa hai hoặc nhiều bên nhằm thỏa thuận cùng nhau phân chia lợi ích kinh tế hoặc gánh chịu rủi ro kinh doanh. Trong xu thế mở cửa, hội nhập kinh tế khu vực và thế giới, việc hợp tác kinh doanh giữa các DN nước ngoài, DN trong nước với DN nước ngoài và giữa các DN trong nước với nhau ngày một thuận lợi và gia tăng. Trong các hình thức liên doanh (hợp đồng kinh doanh đồng kiểm soát, tài sản kinh doanh đồng kiểm soát và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát) thì hình thức liên doanh

trong đó hai hoặc nhiều bên cùng góp vốn thành lập cơ sở kinh doanh mới có tư cách pháp nhân mang tính phổ biến. Việc quy định phương pháp hạch toán góp vốn thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát cũng như ghi nhận chi phí, doanh thu phát sinh từ cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát là một đòi hỏi khách quan. Trong các tài sản góp vốn thành lập cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát có thể có TSCĐ. Hiện nay, Chế độ kế toán DN (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) quy định phương pháp hạch toán góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng TSCĐ như sau:

- Nếu giá trị vốn góp được chấp nhận nhỏ hơn GTCL của TSCĐ mang đi góp vốn thì kế toán ghi:

Nợ TK 222: Vốn góp liên doanh (Giá trị vốn góp được chấp nhận)

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

Nợ TK 811: Chi phí khác (Chênh lệch do $GTCL > \text{Giá trị vốn góp}$)

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

- Nếu giá trị vốn góp được chấp nhận lớn hơn GTCL của TSCĐ mang đi góp vốn thì kế toán ghi:

Nợ TK 222: Vốn góp liên doanh (Giá trị vốn góp được chấp nhận)

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

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

Có TK 711: Thu nhập khác (Chênh lệch do $GTCL < \text{Giá trị vốn góp}$ tương ứng với tỷ lệ lợi ích của các bên khác)

Có TK 3387: Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch do $GTCL < \text{Giá trị vốn góp}$ tương ứng với tỷ lệ lợi ích của DN)

Việc quy định như vậy là khá rõ ràng trong việc xác định chênh lệch giữa giá trị của tài sản mang đi góp vốn và giá trị vốn góp theo thỏa thuận cũng như việc ghi nhận về mặt kế toán. Tuy nhiên, trong trường hợp GTCL của TSCĐ mang đi góp vốn nhỏ hơn giá trị vốn góp được chấp nhận thì việc ghi nhận như quy định của Chế độ kế toán hiện nay là khá rườm rà và không thể hiện tính đối ứng rõ ràng giữa các tài khoản trên Sổ cái của từng tài khoản. Chính vì vậy, Luận án kiến nghị nên hạch

toán trường hợp góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát bằng TSCĐ mà giá trị thỏa thuận giữa các bên lớn hơn GTCL của TSCĐ mang đi góp vốn như sau:

- *Bút toán 1:* Xóa sổ giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ mang đi góp vốn

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

Có TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (Giá trị hao mòn lũy kế)

- *Bút toán 2:* Phản ánh kết quả góp vốn vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

Nợ TK 222: Vốn góp liên doanh (Giá trị vốn góp được chấp nhận)

Có TK 211, 213: TSCĐHH, TSCĐVH (GTCL của TSCĐ)

Có TK 3387: Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch do Giá trị vốn góp > GTCL của TSCĐ)

- *Bút toán 3:* Căn cứ vào số chênh lệch và tỷ lệ lợi ích của các bên khác trong cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, kế toán ghi:

Nợ TK 3387: Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch do Giá trị vốn góp > GTCL của TSCĐ tương ứng với tỷ lệ lợi ích của các bên khác)

Có TK 711: Thu nhập khác

- *Bút toán 4:* Căn cứ vào số chênh lệch, tỷ lệ lợi ích của DN và thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ tại cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, kế toán ghi:

Nợ TK 3387: Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch do Giá trị vốn góp > GTCL của TSCĐ tương ứng với tỷ lệ lợi ích của DN và thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ)

Có TK 711: Thu nhập khác

* ***Hoàn thiện hạch toán chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN:*** Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN không thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐVH, theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 04 về TSCĐVH (VAS 04), bao gồm: Chi phí thành lập DN; Chi phí đào tạo nhân viên và chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của DN mới thành lập; Chi phí cho giai đoạn nghiên cứu (các hoạt động nghiên cứu, phát triển tri thức mới và hoạt động tìm kiếm, đánh giá và lựa chọn các phương án cuối cùng; việc ứng dụng các kết quả nghiên cứu, hoặc các tri thức khác; việc tìm kiếm các phương pháp thay thế đối với vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy

trình, dịch vụ; công thức, thiết kế, đánh giá và lựa chọn cuối cùng các phương pháp thay thế đối với vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, hệ thống, dịch vụ mới hoặc được cải tiến) và Chi phí chuyển dịch địa điểm. Hiện nay, phương pháp hạch toán chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN được Chế độ kế toán hiện hành (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 về ban hành Chế độ kế toán DN và Thông tư số 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện 16 Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001, Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) quy định thành 2 trường hợp như sau:

- Nếu chi phí phát sinh không lớn thì ghi nhận toàn bộ vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ:

Nợ TK 641, 642: Chi phí bán hàng, Chi phí quản lý DN

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

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

- Nếu chi phí phát sinh lớn phải phân bổ dần vào chi phí sản xuất kinh doanh của nhiều năm tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 242: Chi phí trả trước dài hạn

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

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

Tuy nhiên, những chi phí này thường phát sinh trong một khoảng thời gian, khi hoàn thành mới xác định được tổng chi phí thực tế và quy mô của chi phí. Do đó, Luận án đề xuất phương pháp kế toán nên thực hiện như sau:

- Khi phát sinh chi phí thành lập DN, chi phí đào tạo nhân viên và chi phí quảng cáo trước hoạt động, chi phí cho giai đoạn nghiên cứu, căn cứ vào các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 241: Chi phí XDCCB dở dang

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

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

- Khi công việc đầu tư kết thúc, kế toán xác định tổng chi phí thực tế và ghi:

Nợ TK 641, 642: Chi phí bán hàng, Chi phí quản lý DN (Nếu quy mô chi phí phát sinh không lớn)

Nợ TK 242: Chi phí trả trước dài hạn (Nếu quy mô chi phí phát sinh lớn cần phân bổ)

Có TK 241: Chi phí XDCCB dở dang (Tổng chi phí thực tế)

- Định kỳ, kế toán tiến hành phân bổ vào chi phí sản xuất kinh doanh của kỳ kế toán tương ứng (thời gian phân bổ không quá 3 năm):

Nợ TK 641, 642: Chi phí bán hàng, Chi phí quản lý DN

Có TK 242: Chi phí trả trước dài hạn

* ***Hoàn thiện hạch toán chi phí phát sinh trong giai đoạn triển khai:*** Theo quy định của VAS 04, hoạt động triển khai trong DN bao gồm: Thiết kế, xây dựng và thử nghiệm các vật mẫu hoặc kiểu mẫu trước khi đưa vào sản xuất hoặc sử dụng; Thiết kế các dụng cụ, khuôn mẫu, khuôn dẫn và khuôn dập liên quan đến công nghệ mới; Thiết kế, xây dựng và vận hành xưởng thử nghiệm không có tính khả thi về mặt kinh tế cho hoạt động sản xuất mang tính thương mại; Thiết kế, xây dựng và sản xuất thử nghiệm một phương pháp thay thế các vật liệu, dụng cụ, sản phẩm, quy trình, hệ thống và dịch vụ mới hoặc được cải tiến. Hiện nay, phương pháp hạch toán chi phí phát sinh trong giai đoạn triển khai được Chế độ kế toán DN quy định như sau:

- Khi phát sinh chi phí trong giai đoạn triển khai thì tập hợp vào chi phí SXKD trong kỳ hoặc tập hợp vào chi phí trả trước dài hạn:

Nợ TK 642, 242: Chi phí quản lý DN, Chi phí trả trước dài hạn

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

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

- Khi xét thấy kết quả triển khai thoả mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình thì chi phí phát sinh ở giai đoạn triển khai, kế toán ghi:

Nợ TK 241: Chi phí XDCCB dở dang

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

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

Tuy nhiên chi phí trong giai đoạn triển khai thường phát sinh có tính thời kỳ nên khi chi phí phát sinh rất khó có thể xác định có hay không thoả mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình. Do đó nên sử dụng TK Chi phí XD CB dở dang (TK 241) để tập hợp chi phí, sau đó tùy vào quy mô chi phí phát sinh có thể ghi nhận vào chi phí SXKD hoặc ghi tăng nguyên giá TSCĐ vô hình, cụ thể như sau:

- Khi phát sinh chi phí trong giai đoạn triển khai, căn cứ vào chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 241: Chi phí XD CB dở dang

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

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

- Khi kết thúc giai đoạn triển khai, kế toán xác định tổng chi phí thực tế và ghi:

Nợ TK 213: TSCĐ VH (Nếu thoả mãn tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ VH)

Nợ TK 242: Chi phí trả trước dài hạn (Nếu chi phí phát sinh lớn cần phân bổ)

Nợ TK 642: Chi phí quản lý DN (Ghi nhận vào chi phí kinh doanh trong kỳ)

Có TK 241: Chi phí XD CB dở dang (Tổng chi phí thực tế)

* **Hoàn thiện hạch toán khấu hao TSCĐ:** Hạch toán khấu hao TSCĐ là một khâu công việc quan trọng trong phần hành kế toán TSCĐ, có nhiệm vụ lựa chọn phương pháp tính khấu hao và thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ sao cho phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD của DN, đặc điểm của TSCĐ, khả năng tài chính và yêu cầu của quản lý, đồng thời xác định và ghi nhận chi phí khấu hao trong mỗi kỳ kế toán của DN. Khấu hao TSCĐ ảnh hưởng đến thông tin kế toán trên tất cả các báo cáo tài chính của DN. Tác giả Luận án đề xuất hoàn thiện hạch toán khấu hao TSCĐ trong các DN nói chung, DNXD nói riêng trên các điểm sau:

- Hoàn thiện Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ: Theo quy định hiện hành, TSCĐ tăng hoặc giảm, ngừng tham gia vào hoạt động kinh doanh ngày nào thì được tính hoặc thôi tính khấu hao kể từ ngày đó. Việc tính hoặc thôi tính khấu hao TSCĐ như trên đảm bảo tính chính xác của số liệu kế toán về chi phí khấu hao, giá trị hao mòn lũy kế và GTCL của TSCĐ được trình bày trên hệ thống báo cáo tài chính của DN, DNXD. Với cách tính như vậy, mức khấu hao (M_{kh}) tăng trong tháng n bất kỳ

bao gồm 2 bộ phận, đó là khấu hao của TSCĐ tăng trong tháng n và khấu hao của TSCĐ tăng trong tháng (n-1) do tháng (n-1) chưa được tính đủ khấu hao trong 1 tháng. Tương tự, M_{kh} giảm tháng n cũng bao gồm 2 bộ phận, đó là khấu hao của TSCĐ giảm tháng n và khấu hao của TSCĐ giảm tháng (n-1) do tháng (n-1) chưa thôi tính đủ khấu hao trong 1 tháng. M_{kh} tăng hoặc giảm tháng n được xác định theo các công thức:

$$M_{kh} \text{ tăng tháng } n = \frac{M_{kh} \text{ 1 tháng của TSCĐ tăng tháng } n}{\text{Số ngày trong tháng } n} * \text{Số ngày tính khấu hao tháng } n + \{TSCĐ \text{ tăng tháng } (n-1)\} - M_{kh} \text{ đã tính của TSCĐ tăng tháng } (n-1) \quad (3.1)$$

$$M_{kh} \text{ giảm tháng } n = \frac{M_{kh} \text{ 1 tháng của TSCĐ giảm tháng } n}{\text{Số ngày trong tháng } n} * \text{Số ngày thôi tính khấu hao tháng } n + \{TSCĐ \text{ giảm tháng } (n-1)\} - M_{kh} \text{ đã thôi tính của TSCĐ giảm tháng } (n-1) \quad (3.2)$$

Trên cơ sở phân tích như vậy, có thể hoàn thiện Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ theo hướng: Chỉ tiêu Số khấu hao tăng và giảm tháng n được chia thành 2 phần TSCĐ tăng, giảm tháng n và TSCĐ tăng, giảm tháng (n-1). Từ Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ của các công trình, tổ, đội, xí nghiệp, kế toán DN XD có thể tổng hợp và lập Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ trên phạm vi toàn DN XD theo Bảng 3.1:

- Hoàn thiện khung thời gian sử dụng để tính khấu hao TSCĐ: Việc quy định các DN có thể tính khấu hao theo 3 phương pháp (VAS 03, VAS 04 và Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) so với việc chỉ tính theo phương pháp đường thẳng như trước đây (Quyết định số 166/1999/QĐ-

BTC ngày 30/12/1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) đã tạo điều kiện thuận lợi cho các DN nói chung, DNXD nói riêng trong việc tính đúng, trích đủ khấu hao vào chi phí SXKD, từ đó có khả năng đổi mới, thay thế, hiện đại hoá TSCĐ. Hơn nữa, việc tính khấu hao dựa trên nguyên giá (*VAS quy định tính khấu hao trên giá trị phải khấu hao của TSCĐ*) là hợp lý trong điều kiện hiện tại của nền kinh tế, tuân thủ nguyên tắc khách quan và phù hợp trong kế toán.

Bảng 3.1: Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ

Đơn vị:

BẢNG TÍNH VÀ PHÂN BỐ KHẤU HAO TSCĐ

Tháng n Năm N

T T	Chỉ tiêu	Thời gian sử dụng	Nơi sử dụng		TK 623	TK 627	TK 642	TK 241	...
			Toàn DN						
			Nguyên giá	Số KH					
1	I. Số KH trích tháng (n-1)								
2	II. Số KH tăng tháng n								
a	<i>1. TSCĐ tăng tháng n</i>								
b	<i>2. TSCĐ tăng tháng (n-1)</i>								
3	III. Số KH giảm tháng n								
a	<i>1. TSCĐ giảm tháng n</i>								
b	<i>2. TSCĐ giảm tháng (n-1)</i>								
4	IV. Số KH trích tháng n								

Tuy nhiên, hiện nay tác giả nhận thấy khung thời gian sử dụng để tính khấu hao TSCĐ còn có điểm chưa hợp lý, khoảng cách giữa thời gian sử dụng tối thiểu và thời gian sử dụng tối đa của một số loại TSCĐ còn quá lớn, chẳng hạn: Máy phát điện 7 - 10 năm; Máy khai khoáng xây dựng 5 - 8 năm; Máy móc, thiết bị động lực khác 6 - 10 năm; Phương tiện vận tải đường bộ 6 - 10 năm; Phương tiện vận tải đường thủy, đường sắt 7 - 15 năm; Nhà cửa loại kiên cố 25 - 50 năm; Nhà cửa khác 6 - 25 năm... Hơn nữa, theo quy định của Quy chế quản lý tài chính áp dụng trong các công ty

nhà nước (Nghị định số 199/2004/NĐ-CP ngày 3/12/2004 của Chính phủ) thì chủ tịch, thành viên hội đồng quản trị, giám đốc công ty nhà nước (*doanh nghiệp do Nhà nước đầu tư 100% vốn điều lệ*) sẽ không được thưởng, không được nâng lương nếu để công ty nhà nước thua lỗ; bị miễn nhiệm, chấm dứt hợp đồng trước thời hạn nếu để công ty lỗ 2 năm liên tiếp. Chính điều này có thể làm cho công ty nhà nước rơi vào tình trạng “*lãi giả*” do nhà quản lý quyết định kéo dài thời gian khấu hao TSCĐ, làm cho chi phí khấu hao không sát với mức độ hao mòn thực tế của TSCĐ, để lại gánh nặng cho những nhiệm kỳ công tác sau. Trong điều kiện thực hiện 3 phương pháp khấu hao, trong đó có khấu hao theo số dư giảm dần thì không nên duy trì khoảng cách lớn giữa thời gian sử dụng tối thiểu và tối đa.

*** Hoàn thiện hạch toán sửa chữa nâng cấp 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 cho TSCĐ và nâng cấp cải thiện tính năng, tác dụng của TSCĐ. 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. Hiện nay, Chế độ kế toán DN quy định hạch 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 phân 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 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, tác giả đề xuất 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 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, phương pháp hạch 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 nâng cấp + Chi phí nâng cấp thực tế)

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

của TSCĐ sau nâng cấp. Trong trường hợp này, hạch toán kế toán được thực hiện như 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

* ***Hoàn thiện hạch toán cho thuê hoạt động tài sản trong DNXD***: Đặc điểm hoạt động SXKD của các DNXD cũng thể hiện tính mùa vụ và phụ thuộc vào khối lượng công việc (Hợp đồng xây dựng) khai thác được. Thời điểm khối lượng công việc ít, để tránh lãng phí nguồn lực kinh tế, DNXD có thể và nên kinh doanh cho thuê hoạt động tài sản nhằm trang trải chi phí và thực hiện có lãi. Thực tế cho thấy, cho thuê hoạt động tài sản là một nghiệp vụ mang tính phổ biến trong các DN nói chung, DNXD nói riêng. Chính vì vậy, việc hạch toán doanh thu, chi phí phát sinh trong quá trình cho thuê hoạt động tài sản trong DN, DNXD cần phải được đặt ra. Trên cơ sở quy định hiện hành của Chế độ kế toán DN (Chi phí cho thuê phát sinh được ghi nhận trên TK Chi phí sản xuất chung 627, doanh thu cho thuê phát sinh được phản ánh trên TK Doanh thu cung cấp dịch vụ 5113) và thực tế thực hiện ở các DNXD trong hạch toán cho thuê hoạt động tài sản, tác giả Luận án đề xuất việc hoàn thiện hạch toán cho thuê hoạt động tài sản trong DNXD theo hướng sau:

Bổ sung các tài khoản trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành để phản ánh nghiệp vụ cho thuê hoạt động tài sản. Cụ thể, bổ sung TK 624 - Chi phí cho thuê hoạt động và TK 514 - Doanh thu cho thuê hoạt động. Khi đó, thông tin về chi phí, doanh thu và kết quả cho thuê tài sản sẽ được phản ánh rõ ràng hơn, tách biệt hoạt động cho thuê tài sản với các hoạt động SXKD khác trong DN. Phương pháp hạch

toán cho thuê hoạt động tài sản trong DN nói chung, DNXD nói riêng được thực hiện như sau:

- Phản ánh các chi phí phát sinh trong quá trình cho thuê hoạt động tài sản, căn cứ vào các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 624: Chi phí cho thuê hoạt động

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

Có TK 111, 112, 141, 142, 152, 153, 214, 242, 311, 331, 334: Các tài khoản thanh toán liên quan

- Phản ánh doanh thu cho thuê theo hợp đồng cho thuê và hóa đơn GTGT phát hành cho khách hàng:

Nợ TK 111, 112, 131: Các tài khoản thanh toán (Tổng giá thanh toán)

Có TK 514: Doanh thu cho thuê hoạt động (Giá không thuế GTGT)

Có TK 3331: Thuế GTGT phải nộp

- Nếu nhận trước tiền cho thuê cho cả thời gian của hợp đồng cho thuê thì căn cứ vào hợp đồng, hóa đơn GTGT và chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112, 131: Các tài khoản thanh toán (Tổng giá thanh toán)

Có TK 3387: Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 3331: Thuế GTGT phải nộp

- Căn cứ vào thời gian cho thuê và độ dài kỳ kế toán của DN, định kỳ kế toán ghi nhận doanh thu cho thuê:

Nợ TK 3387: Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 514: Doanh thu cho thuê

- Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí cho thuê hoạt động tài sản:

Nợ TK 154: Chi phí SXKD dở dang (Chi tiết hoạt động cho thuê)

Có TK 624: Chi phí cho thuê hoạt động

- Cuối kỳ, kết chuyển doanh thu cho thuê hoạt động tài sản:

Nợ TK 514: Doanh thu cho thuê hoạt động

Có TK 911: Xác định kết quả kinh doanh

*** Hoàn thiện hạch toán thanh lý máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng cho một hợp đồng xây dựng:** Máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng cho một hợp

đồng xây dựng bao gồm những loại máy móc, thiết bị chuyên ngành mang tính đặc chủng sử dụng riêng cho một công trình hoặc hợp đồng xây dựng. Về mặt tài chính, giá trị máy móc, thiết bị chuyên dùng sẽ được khấu hao hết giá trị cho công trình, hợp đồng xây dựng và khi thi công xong công trình, hoàn thành hợp đồng xây dựng thì máy móc, thiết bị chuyên dùng sẽ được thanh lý. Chế độ kế toán DN ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định khi thanh lý máy móc, thiết bị chuyên dùng cho một hợp đồng xây dựng thì thu nhập từ thanh lý được ghi giảm chi phí SXKD trên TK Chi phí SXKD dở dang 154, chi phí thanh lý được ghi tăng chi phí SXKD trên TK Chi phí SXKD dở dang 154. Quy định như vậy là rõ ràng và quán triệt nguyên tắc phù hợp trong kế toán. Tuy nhiên, trên thực tế, việc thanh lý máy móc, thiết bị chuyên dùng thường không thể thực hiện ngay khi kết thúc, bàn giao và quyết toán công trình nên việc hạch toán điều chỉnh giá thành công trình không mang tính khả thi; mặt khác do đặc điểm của hoạt động kinh doanh xây lắp là sản phẩm mang tính đơn chiếc, giá vốn công trình bàn giao cũng chính là giá thành công trình nên việc ghi giảm chi phí, giá thành, giá vốn và tăng thu nhập về bản chất là như nhau. Chính vì vậy, Luận án đề xuất hạch toán thanh lý máy móc, thiết bị chuyên dùng cho một hợp đồng xây dựng nên thực hiện như sau:

- *Bút toán 1*: Xóa sổ máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng cho một hợp đồng xây dựng đã được thanh lý.

Nợ TK 214: Hao mòn TSCĐ

Có TK 211: TSCĐHH

- *Bút toán 2*: Phản ánh chi phí thanh lý máy móc, thiết bị chuyên dùng.

Nợ TK 811: Chi phí khác

Nợ TK 133: Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Có TK 111, 112, 331: TK thanh toán liên quan

- *Bút toán 3*: Phản ánh thu nhập thanh lý máy móc, thiết bị chuyên dùng.

Nợ TK 111, 112, 131: Các TK thanh toán liên quan

Có TK 711: Thu nhập khác

Có TK 3331: Thuế GTGT đầu ra phải nộp

*** Hoàn thiện việc xác định và hạch toán giá trị lợi thế kinh doanh khi tổ chức lại DN nói chung, cổ phần hóa công ty nhà nước nói riêng:** Việc cổ phần hóa DN nhà nước, chuyển các công ty nhà nước sang công ty cổ phần là một chủ trương đúng đắn của Đảng và Nhà nước ta. Việc cổ phần hóa các công ty nhà nước nhằm chuyển các công ty nhà nước mà Nhà nước không cần nắm giữ 100% vốn sang các loại hình DN đa sở hữu, huy động vốn của mọi tổ chức, cá nhân trong nước và nước ngoài để tăng năng lực tài chính, đổi mới công nghệ, đổi mới phương thức quản lý, tăng hiệu quả kinh doanh cho DN, giảm gánh nặng đối với ngân sách nhà nước và nâng cao hiệu quả kinh tế - xã hội của nền kinh tế. Trong việc cổ phần hóa công ty nhà nước, việc xác định giá trị DN (định giá DN) là một công việc quan trọng và phức tạp, có ảnh hưởng đến lợi ích kinh tế của Nhà nước, DN, nhà đầu tư và người lao động trong DN. Định giá DN là việc xác định giá trị toàn bộ tài sản hiện có của DN được cổ phần hóa tính đến thời điểm chuyển đổi, kể cả tài sản hữu hình và tài sản vô hình. Trong số tài sản tham gia vào quá trình định giá DN có giá trị lợi thế kinh doanh. Theo quy định tại điều 31, Nghị định số 109/2007/NĐ-CP ngày 26/6/2007 của Chính phủ về việc chuyển DN 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần, lợi thế kinh doanh của DN gồm: vị trí địa lý, giá trị thương hiệu, tiềm năng phát triển. Theo quy định của Thông tư 146/2007/TT-BTC ngày 6/12/2007 hướng dẫn thực hiện một số vấn đề về tài chính khi thực hiện chuyển DN 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần theo quy định tại Nghị định số 109/2007/NĐ-CP ngày 26/6/2007 của Chính phủ, giá trị lợi thế kinh doanh của DN tính vào giá trị DN cổ phần hóa được xác định theo hai phương pháp: phương pháp xác định theo tỷ suất lợi nhuận và lãi suất trái phiếu Chính phủ, phương pháp xác định trên cơ sở lợi thế về vị trí địa lý và giá trị thương hiệu. Giá trị lợi thế kinh doanh tính vào giá trị DN là giá trị cao hơn khi so sánh kết quả của hai phương pháp này.

Giá trị lợi thế kinh doanh theo tỷ suất lợi nhuận và lãi suất trái phiếu Chính phủ được xác định theo công thức 3.3 và 3.4. Giá trị lợi thế kinh doanh trên cơ sở về vị trí địa lý và giá trị thương hiệu được xác định theo công thức 3.5:

$$\begin{array}{l}
 \text{Giá trị lợi thế kinh doanh của DN} \\
 \text{Giá trị vốn nhà nước theo sổ kế toán tại thời điểm định giá DN} \\
 = \\
 \end{array}
 \times
 \left\{
 \begin{array}{l}
 \text{Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn nhà nước bình quân 3 năm trước thời điểm định giá DN} \\
 \text{Lãi suất trái phiếu Chính phủ kỳ hạn 5 năm do Bộ Tài chính công bố tại thời điểm gần nhất với thời điểm định giá DN}
 \end{array}
 \right\}
 \quad (3.3)$$

Trong đó:

$$\begin{array}{l}
 \text{Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên vốn nhà nước bình quân 3 năm trước thời điểm định giá DN} \\
 = \\
 \end{array}
 = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế bình quân 3 năm liên tiếp trước thời điểm định giá DN}}{\text{Vốn nhà nước theo sổ kế toán bình quân 3 năm liên tiếp trước thời điểm định giá DN}} \times 100 \quad (3.4)$$

$$\begin{array}{l}
 \text{Giá trị lợi thế kinh doanh của DN} \\
 = \\
 \end{array}
 = \text{Giá trị lợi thế vị trí địa lý} + \text{Giá trị thương hiệu} \quad (3.5)$$

Giá trị lợi thế địa lý không phụ thuộc vào ngành nghề và kết quả kinh doanh được xác định dựa trên giá trị lợi thế địa lý của lô đất thuộc loại đất đô thị. Giá trị lợi thế địa lý của lô đất là hiệu số giữa giá đất được xác định sát với giá chuyển nhượng quyền sử dụng đất thực tế trên thị trường trong điều kiện bình thường (theo quy định tại khoản 12 Điều 1 Nghị định số 123/2007/NĐ-CP ngày 27/7/2007 của Chính phủ về sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 188/2004/NĐ-CP ngày 16/11/2004 về phương pháp xác định giá đất và khung giá các loại đất) với giá do Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương quyết định và công bố vào ngày 1/1 của năm thực hiện định giá DN. Giá trị thương hiệu được xác định trên cơ sở các chi phí thực tế (chi phí quảng cáo; chi phí tuyên truyền trong và ngoài nước để quảng bá, giới thiệu sản phẩm, công ty; chi phí xây dựng trang web...) mà DN đã chi cho việc sáng chế, xây dựng và bảo vệ nhãn mác, tên thương mại của DN trong 10 năm trước thời điểm định giá DN hoặc kể từ ngày thành lập đối với DN có thời gian hoạt động ít hơn 10 năm.

Quy định trên đã tạo sự thống nhất và thuận lợi cho các công ty nhà nước trong việc xác định giá trị lợi thế kinh doanh tính vào giá trị DN cổ phần hóa. Tuy nhiên, công thức xác định giá trị lợi thế kinh doanh của DN ở trên còn có những điểm chưa hợp lý, cụ thể như sau:

- Giá trị lợi thế kinh doanh bao gồm: giá trị vị trí địa lý, giá trị thương hiệu và tiềm năng phát triển của DN, trong khi công thức xác định giá trị lợi thế kinh doanh theo tỷ suất lợi nhuận và lãi suất trái phiếu Chính phủ dựa vào giá trị phần vốn nhà nước theo sổ kế toán tại thời điểm định giá DN là không đầy đủ vì vốn nhà nước không phản ánh một cách bao quát và toàn diện các yếu tố cấu thành nên giá trị lợi thế kinh doanh của DN.

- Trong trường hợp những năm gần với thời điểm cổ phần hóa mà công ty nhà nước kinh doanh thua lỗ (DN cổ phần hóa vẫn còn vốn nhà nước) thì công ty nhà nước không đạt được tỷ suất lợi nhuận trên vốn nhà nước là một con số dương, điều này làm cho công thức xác định giá trị lợi thế kinh doanh của DN không còn có ý nghĩa.

- Vốn nhà nước đầu tư vào công ty nhà nước vì mục tiêu kinh tế - xã hội, trong đó mục tiêu sinh lời đóng vai trò quan trọng, còn trái phiếu dài hạn Chính phủ phát hành chủ yếu để đáp ứng nhu cầu vốn cho việc cung cấp hàng hóa công cộng có tính chất phi lợi nhuận như: đầu tư cơ sở hạ tầng kỹ thuật cho nền kinh tế, phát triển giáo dục, thủy lợi, y tế... Chính vì vậy, việc xác định giá trị lợi thế kinh doanh của DN khi cổ phần hóa công ty nhà nước dựa trên lãi suất trái phiếu Chính phủ có kỳ hạn 5 năm do Bộ Tài chính công bố tại thời điểm gần thời điểm định giá DN nhất là không hợp lý.

- Xác định giá trị lợi thế địa lý của lô đất để xác định giá trị lợi thế kinh doanh của DN trên cơ sở về vị trí địa lý và giá trị thương hiệu sẽ không khả thi trong trường hợp công ty nhà nước đóng trụ sở tại các địa bàn mà đất không thuộc đất đô thị, khó xác định giá chuyển nhượng thực tế của lô đất trên thị trường.

Lợi thế kinh doanh cần được xác định không những trong trường hợp cổ phần hóa công ty nhà nước mà còn liên quan đến các trường hợp tổ chức lại DN khác như: chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình và mua lại DN. Chính vì vậy,

việc nhận biết lợi thế kinh doanh và xác định giá trị lợi thế kinh doanh có ý nghĩa rất quan trọng trong nền kinh tế thị trường.

Theo các tác giả Meigs & Meigs, Bettner, Whittington [49, tr.528-529] thì Lợi thế kinh doanh, nếu không xét theo nghĩa kế toán, được hiểu một cách phổ biến nhất là lợi ích thu được từ danh tiếng có triển vọng của DN đối với khách hàng. Trên khía cạnh kế toán, lợi thế kinh doanh là giá trị hiện tại của khoản thu nhập trong tương lai vượt quá mức lợi tức thông thường của giá trị tài sản thuần có thể xác định được. Thu nhập trên mức trung bình có thể phát sinh không những từ các mối quan hệ với khách hàng mà còn từ các yếu tố khác như: quản lý tốt, năng lực sản xuất và sự cạnh tranh yếu kém. Giá trị hiện tại của các dòng tiền trong tương lai là số tiền mà nhà đầu tư sẵn sàng trả ở hiện tại để có quyền nhận những khoản tiền trong tương lai. Giá trị tài sản thuần là số vốn chủ sở hữu trong kinh doanh của DN, được xác định bằng hiệu số giữa tài sản với nợ phải trả. Lợi thế kinh doanh không phải là một tài sản có thể nhận biết được. Khả năng của một DN trong việc tạo ra thu nhập trên mức trung bình là bằng chứng cho sự tồn tại của lợi thế kinh doanh. Do đó, giá trị tài sản thuần có thể xác định được là số còn lại của tổng tài sản, ngoại trừ lợi thế kinh doanh, sau khi trừ nợ phải trả.

Trong việc xác định giá trị lợi thế kinh doanh, thu nhập trên mức trung bình trong quá khứ là yếu tố đóng vai trò quan trọng. Đánh giá về lợi thế kinh doanh của các nhà đầu tư sẽ thay đổi theo dự đoán của họ về khả năng sinh lãi của DN trong tương lai. Việc xác định giá trị hợp lý của lợi thế kinh doanh đối với một DN đang hoạt động là một công việc khó khăn và mang tính chủ quan. Hai phương pháp sau có thể được sử dụng để xác định giá trị lợi thế kinh doanh.

- *Phương pháp 1*: Xác định giá trị lợi thế kinh doanh theo phương pháp hệ số giá cả so với thu nhập của cổ phiếu. Phương pháp này xác định toàn bộ giá trị DN, sau đó trừ (-) giá thị trường hiện tại của tài sản thuần có thể xác định được của DN. Giá trị DN thông thường được xác định thông qua hệ số giá cả so với thu nhập của cổ phiếu của công ty (P/E). Hệ số giá cả so với thu nhập của cổ phiếu phản ánh mối quan hệ hiện tại giữa giá thị trường của cổ phiếu và lợi nhuận của DN. Giá trị DN được xác định bằng tích số giữa Hệ số P/E và lợi nhuận thuần bình quân của một số

năm (thường là 5 năm). Các công thức liên quan đến xác định giá trị lợi thế kinh doanh theo phương pháp này như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị} \\ \text{lợi thế kinh doanh} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá trị} \\ \text{DN} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị hiện tại} \\ \text{của tài sản} \end{array} \quad (3.6)$$

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị} \\ \text{DN} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Hệ số giá cả so với} \\ \text{thu nhập của cổ phiếu} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Lợi nhuận thuần} \\ \text{ bình quân của DN} \end{array} \quad (3.7)$$

$$\begin{array}{l} \text{Hệ số giá cả so với thu} \\ \text{nhập của cổ phiếu} \end{array} = \frac{\text{Giá thị trường của cổ phiếu}}{\text{Lợi nhuận một cổ phiếu}} \quad (3.8)$$

$$\begin{array}{l} \text{Lợi nhuận một} \\ \text{cổ phiếu (EPS)} \end{array} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế của DN}}{\text{Số lượng cổ phiếu đang lưu hành bình quân trong kỳ}} \quad (3.9)$$

Trong trường hợp cổ phần hóa công ty nhà nước, giá thị trường của cổ phiếu có thể được xác định dựa trên kết quả đấu giá cổ phiếu hoặc giá thị trường của cổ phiếu của công ty nhà nước đã cổ phần hóa hoạt động trong cùng lĩnh vực có quy mô tương đương với DN.

- *Phương pháp 2*: Phương pháp vốn hóa. Phương pháp này xác định giá trị lợi thế kinh doanh của DN bằng cách vốn hóa thu nhập vượt trội ở tỷ lệ lợi tức thông thường. Vốn hóa lợi nhuận được hiểu là chia lợi nhuận cho tỷ lệ lợi tức mà nhà đầu tư mong muốn. Kết quả của thương số này phản ánh số vốn tối đa cần đầu tư để thu được số lợi nhuận với tỷ lệ lợi tức đó. Phương pháp này có mối quan hệ tỷ lệ nghịch giữa tỷ lệ lợi tức sử dụng trong vốn hóa và giá trị của lợi thế kinh doanh.

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị} \\ \text{lợi thế kinh doanh} \end{array} = \frac{\text{Thu nhập vượt trội hàng năm}}{\text{Tỷ lệ lợi tức mong muốn}} \quad (3.10)$$

Phương pháp vốn hóa có hạn chế là không tạo ra sự dự phòng cho việc thu hồi vốn đầu tư. Phương pháp này hàm ý một điều là các năm trong tương lai sẽ tạo

ra được một khoản lợi nhuận vượt trội - một điều giả định quá đơn giản trong một môi trường kinh doanh đầy cạnh tranh.

Hai phương pháp xác định giá trị lợi thế kinh doanh ở trên sẽ cho kết quả giá trị lợi thế kinh doanh khác nhau. Giá trị lợi thế kinh doanh phụ thuộc vào kết quả hoạt động trong tương lai của DN. Do đó, không có phương pháp nào mang tính tuyệt đối chính xác trong việc xác định giá trị thực của lợi thế kinh doanh.

Về mặt hạch toán, khi chuyển DN 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần, căn cứ vào Biên bản xác định giá trị DN, giá trị lợi thế kinh doanh của DN được cổ phần hóa được ghi:

Nợ TK 2138: TSCĐVH khác (Giá trị lợi thế kinh doanh)

Có TK 411: Nguồn vốn kinh doanh

Trong các trường hợp tổ chức lại DN, căn cứ vào Biên bản thỏa thuận và Biên bản xác định giá trị tài sản giữa các bên đối với tài sản của DN bị tổ chức lại, DN nhận tổ chức lại hạch toán giá trị lợi thế kinh doanh như sau:

Nợ TK 242: Chi phí trả trước dài hạn (Nếu phân bổ dần vào chi phí kinh doanh)

Nợ TK 642: Chi phí quản lý DN (Nếu ghi nhận trực tiếp vào chi phí kinh doanh)

Nợ TK 2138: TSCĐVH khác (Nếu thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐVH)

Có TK 111, 112: Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng (Nếu thanh toán)

Có TK 411: Nguồn vốn kinh doanh (Nếu phát hành cổ phiếu)

Trường hợp tổ chức lại DN phát sinh bất lợi kinh doanh thì căn cứ vào Biên bản thỏa thuận và Biên bản xác định giá trị tài sản giữa các bên đối với tài sản của DN bị tổ chức lại, DN nhận tổ chức hạch toán như sau:

Nợ TK 152, 153, 156, 211...: TK tài sản liên quan (theo giá thỏa thuận)

Có TK 111, 112: Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng (Nếu thanh toán)

Có TK 411: Nguồn vốn kinh doanh (Nếu phát hành cổ phiếu)

Có TK 711: Thu nhập khác (Nếu ghi nhận vào thu nhập trong kỳ)

Có TK 3387: Doanh thu chưa thực hiện (Phân bổ dần vào thu nhập)

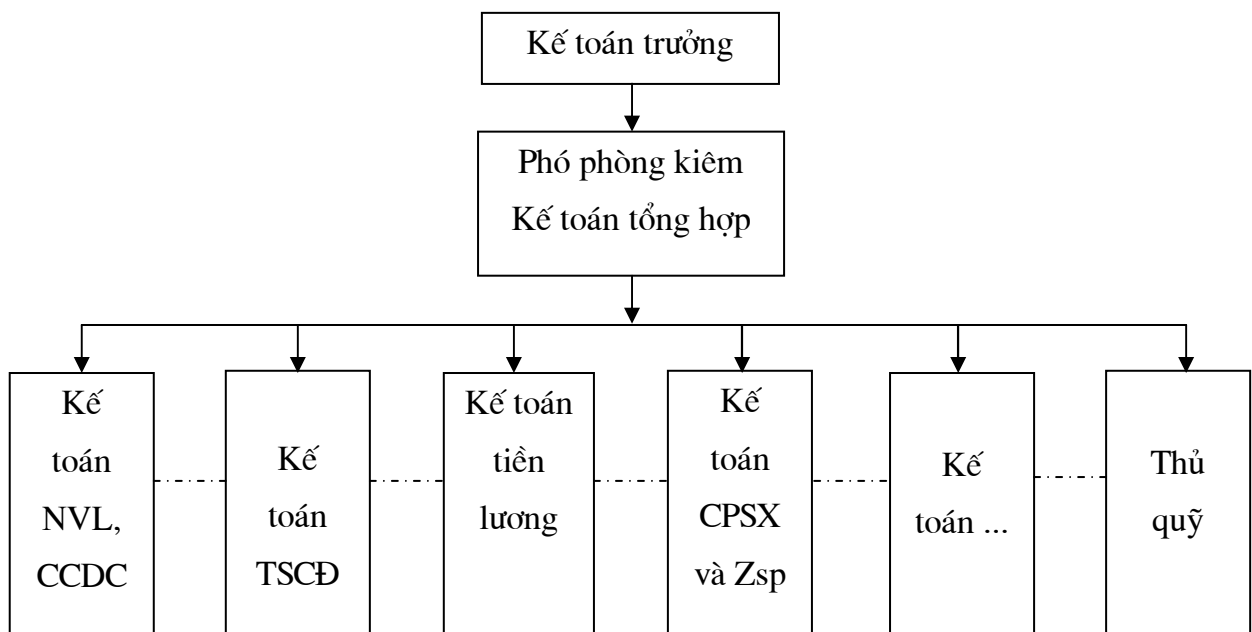
3.4.1.2. Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng trên phương diện kế toán quản trị

Kế toán quản trị là công cụ thu thập, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh của nội bộ DN. Kế toán quản trị có quan hệ chặt chẽ với kế toán tài chính trong việc thu thập và cung cấp thông tin ban đầu nhưng có sự độc lập nhất định với kế toán tài chính. Kế toán quản trị và kế toán tài chính khác nhau về đối tượng cung cấp thông tin, về nguyên tắc và phương pháp kế toán. Kế toán quản trị TSCĐ cung cấp thông tin cụ thể, kịp thời cho quản lý về số lượng, giá trị, chất lượng, tình trạng kỹ thuật và năng lực sản xuất của TSCĐ, từ đó phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến đầu tư, điều chuyển, sửa chữa, thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Trong môi trường kinh doanh mà cạnh tranh ngày càng khốc liệt thì thông tin do kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị TSCĐ nói riêng cung cấp ngày càng có ý nghĩa quan trọng đối với việc điều hành và quản lý hoạt động SXKD của DN, DNXD. Hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong DNXD trên phương diện kế toán quản trị bao gồm các nội dung chủ yếu sau:

*** Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị TSCĐ nói riêng:** Thực tế hiện nay các DN Việt Nam nói chung, DNXD nói riêng không tổ chức bộ máy kế toán quản trị và thực hiện công tác kế toán quản trị. Toàn bộ công tác kế toán tài chính được thực hiện ở phòng kế toán của các DN. Khi tổ chức thực hiện kế toán quản trị, các DNXD phải quan tâm đến việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị. Việc lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị phụ thuộc vào quy mô, lĩnh vực, đặc điểm hoạt động SXKD, đặc điểm tổ chức quản lý, nhu cầu thông tin, số lượng, trình độ đội ngũ cán bộ kế toán và điều kiện vật chất thực hiện công tác kế toán của DNXD. Theo Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong DN, việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị có thể thực hiện theo một trong ba hình thức là: Hình thức kết hợp, hình thức tách biệt và hình thức hỗn hợp. Hình thức kết hợp là hình thức tổ chức kết hợp cả chức năng kế toán tài chính và kế toán quản trị trong từng phân hành kế toán. Hình thức tách biệt là hình thức tổ chức trong đó kế toán tài chính và kế toán quản trị được tách thành hai bộ phận độc lập trong phòng kế toán

của DN. Tuy nhiên, hình thức tách biệt cũng có thể được hiểu là kế toán tài chính và kế toán quản trị được tổ chức thành hai phòng chức năng tham mưu riêng trong DN (Trường hợp này không được đề cập trong Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính). Tổ chức bộ máy kế toán quản trị tùy thuộc vào trình độ kế toán và mức độ phát triển của DN, cụ thể có thể tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong DN theo các phương án sau:

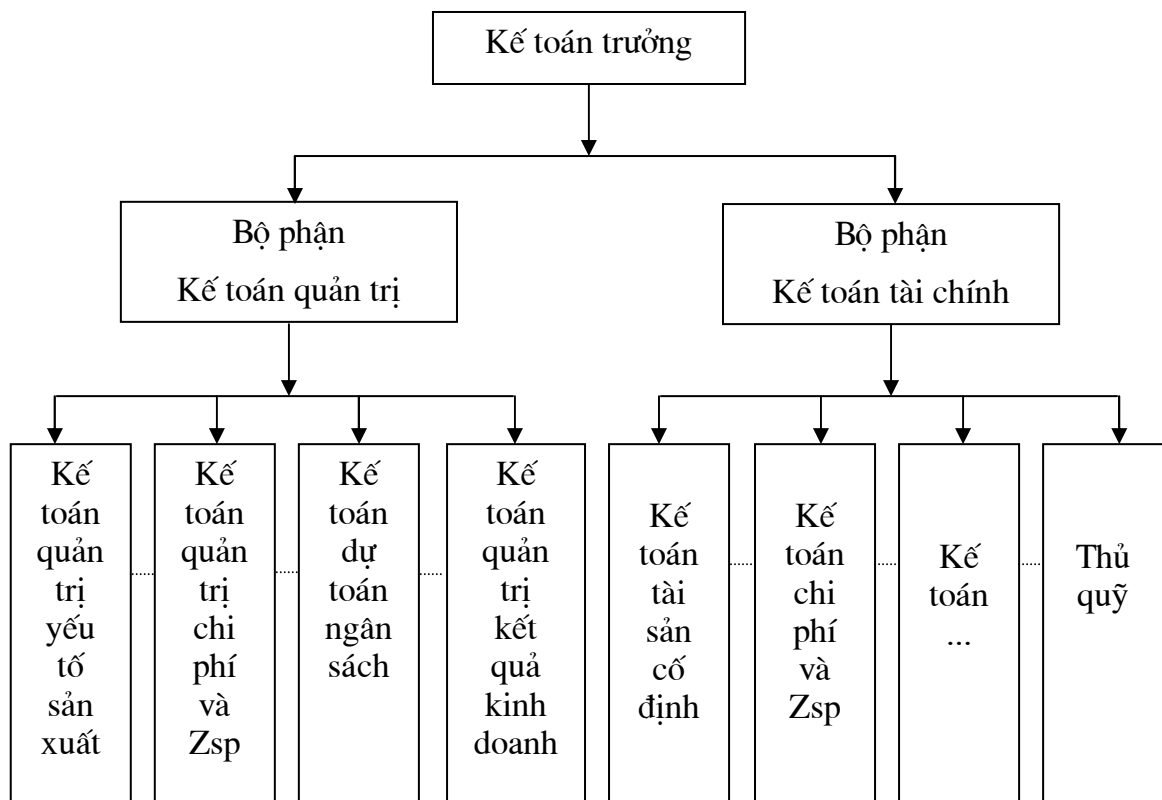
- *Phương án 1:* Trong giai đoạn mới xây dựng và triển khai áp dụng kế toán quản trị, DN nên tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo hình thức kết hợp hai chức năng kế toán tài chính và kế toán quản trị trong từng phân hành kế toán. Vấn đề là xác định được chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn cũng như mối quan hệ công tác trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin của từng loại hình kế toán gắn với từng phân hành cụ thể. Theo phương án này, tổ chức bộ máy kế toán trong các DN được thực hiện theo Sơ đồ 3.1:



Sơ đồ 3.1: Tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo hình thức kết hợp

- *Phương án 2:* Khi trình độ kế toán nói chung, kế toán quản trị nói riêng đã phát triển lên tầm cao mới, quy mô hoạt động tăng hoặc nhu cầu thông tin cho điều hành, quản trị hoạt động SXKD ngày một cao hơn thì bộ máy kế toán quản trị nên tổ chức theo hình thức tách biệt trong phòng kế toán hoặc tách biệt thành hai phòng

chức năng kế toán tài chính và kế toán quản trị trong DNXD. Khi tổ chức bộ máy kế toán quản trị thành một phòng chức năng riêng trong DNXD thì DN phải quy định rõ chức năng, nhiệm vụ và mối quan hệ giữa phòng kế toán tài chính và phòng kế toán quản trị trong việc cung cấp dữ liệu phục vụ tác nghiệp chuyên môn của từng phòng. Kế toán trưởng là trưởng phòng kế toán tài chính, chịu trách nhiệm quản lý và chỉ đạo chuyên môn phòng kế toán tài chính của DNXD, thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn của chức danh kế toán trưởng trong các giao dịch giữa DNXD với cơ quan hữu quan của Nhà nước, ngân hàng, tổ chức tài chính, nhà đầu tư, bạn hàng, đối tác, chủ nợ và người lao động. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo hình thức tách biệt được thực hiện theo Sơ đồ 3.2.



Sơ đồ 3.2: Tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo hình thức tách biệt

* **Hoàn thiện đánh số hiệu TSCĐ:** Đánh số hiệu TSCĐ, đặc biệt là TSCĐHH, là một công việc quan trọng nhằm tạo sự thống nhất và thuận lợi trong việc theo dõi, quản lý và sử dụng TSCĐ trong DN. Đánh số hiệu TSCĐ là quy định cho mỗi đối tượng ghi TSCĐ một số hiệu riêng theo những nguyên tắc nhất định để sử dụng thống nhất trong phạm vi toàn DN. Nguyên tắc đánh số hiệu TSCĐ là phải phản ánh

được tất cả TSCĐ hiện có của DN, đồng thời phải thể hiện được tính nhận biết riêng biệt của từng TSCĐ phục vụ cho quản lý và hạch toán. Số hiệu quy định đối với từng đối tượng ghi TSCĐ không thay đổi trong suốt thời gian quản lý và sử dụng TSCĐ tại DN. Đối với các DNXD, khi hoạt động SXKD ngày càng được mở rộng và yêu cầu cơ giới hóa trong hoạt động xây dựng, lắp đặt các công trình ngày một cao thì số lượng, chủng loại TSCĐ ngày một đa dạng, phong phú. Tuy nhiên, trên thực tế hiện nay các DNXD không thực hiện đánh số hiệu TSCĐ, điều này đã gây khó khăn nhất định đối với công tác theo dõi, quản lý và sử dụng TSCĐ, đồng thời cũng ảnh hưởng đến sự phối hợp giữa các đơn vị, bộ phận liên quan trong DNXD. Do đó, việc xây dựng số hiệu TSCĐ trong các DNXD là một việc làm cần thiết và có ý nghĩa quan trọng trong quản lý. Đánh số hiệu TSCĐ trong DNXD có thể thực hiện theo nhiều phương án tùy thuộc vào yêu cầu và trình độ quản lý của DN. Để tăng cường quản lý và tạo điều kiện thuận lợi cho việc theo dõi, sử dụng và hạch toán TSCĐ trong DNXD, Luận án đề xuất cách đánh số hiệu TSCĐ trong các DNXD thực hiện theo hướng sau:

- *Thứ nhất*, dùng chữ cái để thể hiện nhóm TSCĐ phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 03, 04), Chế độ kế toán DN (Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) và Chế độ tài chính (Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính).

- + A2111: Nhà cửa, vật kiến trúc
- + B2112: Máy móc, thiết bị công tác
- + C2113: Phương tiện vận tải, truyền dẫn
- + D2114: Thiết bị, dụng cụ quản lý
- + E2115: Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm
- + F2118: TSCĐHH khác
- + G212: TSCĐ thuê tài chính
- + H213: TSCĐVH

- *Thứ hai*, dùng 2 chữ cái để thể hiện các loại TSCĐ khác nhau trong nhóm đã phân loại và ký hiệu như trên. TSCĐ trong các DNXD, đặc biệt là TSCĐHH nhóm máy móc, thiết bị công tác và phương tiện vận tải rất đa dạng, khác nhau về

chủng loại, quy cách, nước sản xuất, năm sản xuất và công dụng, tính năng. Chính vì vậy, việc mã hóa loại TSCĐ trong mỗi nhóm TSCĐ sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho việc theo dõi, quản lý và hạch toán theo từng loại TSCĐ.

Ví dụ, đối với nhóm TSCĐ B2112 - Máy móc, thiết bị công tác trong DNXD có thể được mã hiệu như sau:

- + VT: Máy vận thăng
- + MĐ: Máy đào
- + MK: Máy khoan
- + MX: Máy xúc
- + MU: Máy ủi
- + ML: Máy lu
- + MH: Máy hàn
- + TĐ: Máy toàn đạc điện tử
- + PĐ: Máy phát điện
- + ĐR: Đầm rung
- + BĐ: Búa đóng cọc
- + NK: Máy nén khí
- + CC: Cầu cẩu
- + KV: Máy kinh vĩ
- + BT: Trạm bê tông...

Đối với nhóm TSCĐ C2113 - Phương tiện vận tải, truyền dẫn có thể được mã hiệu như sau:

- + OĐ: Ô tô đầu kéo
- + OC: Ô tô chở cầu
- + SM: Đuôi xe sơ mi
- + RM: Rơ moóc
- + OK: Ô tô chở khách
- + OT: Ô tô tải
- + XC: Xe con...

- *Thứ ba*, dùng 2 chữ số để mã hiệu các bộ phận, đơn vị sử dụng, quản lý TSCĐ trong DNXD. Việc mã hiệu các bộ phận sử dụng TSCĐ có tác dụng quan trọng trong việc xác định trách nhiệm vật chất đối với việc quản lý, sử dụng TSCĐ, đồng thời là căn cứ cho việc theo dõi và phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ. Các bộ phận sử dụng TSCĐ trong DNXD có thể bao gồm: văn phòng, chi nhánh, xí nghiệp, đội... Có thể mã hiệu các bộ phận sử dụng TSCĐ trong DNXD như sau:

- + 01: TSCĐ dùng ở bộ phận văn phòng
- + 02: TSCĐ dùng ở chi nhánh
- + 03: TSCĐ dùng ở xí nghiệp
- + 04: TSCĐ dùng ở tổ, đội

Trong trường hợp DNXD có nhiều chi nhánh, xí nghiệp, tổ đội thì phải tiếp tục mã hiệu đến từng chi nhánh, xí nghiệp, tổ đội để quản lý được TSCĐ theo từng bộ phận sử dụng cụ thể. Chẳng hạn, xí nghiệp xây dựng số 1 được ký hiệu là 01, xí nghiệp xây dựng số 2 ký hiệu là 02...

- *Thứ tư*, sử dụng chữ số để ký hiệu cho từng TSCĐ cụ thể gắn với bộ phận sử dụng, loại và nhóm TSCĐ. Trong các DNXD số lượng TSCĐ lớn nên có thể sử dụng 3 chữ số để thể hiện mã số của từng TSCĐ.

Trên cơ sở xây dựng cách đánh số hiệu TSCĐ trong DNXD như trên, có thể định dạng số hiệu của từng TSCĐ trong DNXD như sau: X****.YZ.**.**.***

Ví dụ: Số hiệu của một TSCĐ trong DNXD là B2112.VT.03.01.035. Số hiệu này có ý nghĩa như sau:

B: TSCĐHH nhóm máy móc, thiết bị công tác

2112: Mã hiệu tài khoản chi tiết phản ánh TSCĐ

VT: Loại TSCĐ là Máy vận thăng

03: Bộ phận sử dụng Máy vận thăng là xí nghiệp

01: Mã xí nghiệp - Xí nghiệp xây dựng số 1

035: Mã số của Máy vận thăng trong DN XD

Quy định về cách đánh số hiệu TSCĐ phải được thông báo tới các bộ phận, cá nhân liên quan trong việc theo dõi, quản lý, sử dụng và hạch toán TSCĐ. Đồng thời, DN XD phải tổ chức gắn số hiệu đã quy định cho từng TSCĐ. Số hiệu của từng TSCĐ được sử dụng trong suốt quá trình tồn tại của nó tại DN XD, được ghi chép trên chứng từ kế toán, thẻ TSCĐ và sổ TSCĐ.

*** Hoàn thiện thẻ TSCĐ:** Thẻ TSCĐ dùng để theo dõi chi tiết từng TSCĐ của DN XD, nguyên giá ban đầu, tình hình thay đổi nguyên giá và giá trị hao mòn trích hàng năm của từng TSCĐ. Mỗi đối tượng ghi TSCĐ được mở riêng một thẻ. Thẻ được lập và lưu tại phòng kế toán trong suốt quá trình sử dụng TSCĐ. Tuy nhiên, hiện nay thẻ TSCĐ theo quy định còn thiếu những thông tin phục vụ cho việc xác định khấu hao TSCĐ như: phương pháp tính khấu hao (Phương pháp đường thẳng, Phương pháp sản lượng và Phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh), thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ (Số năm sử dụng dự kiến, Sản lượng theo công suất thiết kế) và GTCL của TSCĐ. Trong điều kiện tính khấu hao theo ngày thì thông tin về thời gian bắt đầu sử dụng nên được cụ thể hơn thay vì chỉ ghi năm bắt đầu sử dụng. Đồng thời để phục vụ cho việc đánh giá tình hình và hiệu quả sử dụng TSCĐ gắn với từng bộ phận, lĩnh vực, hoạt động kinh doanh trong DN XD, thẻ TSCĐ cần được thiết kế thông tin về chi phí, kết quả hoạt động của TSCĐ theo bộ phận, lĩnh vực, hoạt động sử dụng TSCĐ. Chi phí sử dụng TSCĐ bao gồm chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí nhiên liệu, chi phí sửa chữa, chi phí tiền lương công nhân vận hành máy, chi phí mua bảo hiểm... Kết quả sử dụng TSCĐ có thể là giá trị sản phẩm, công việc, dịch vụ hoàn thành, doanh thu cho thuê... Theo đó, thẻ TSCĐ trong DN XD được hoàn thiện như trình bày trong Bảng 3.2:

Bảng 3.2: Thẻ TSCĐ

Đơn vị:

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: Ngày, tháng, năm đưa vào sử dụng:

Công suất (Diện tích thiết kế):

Phương pháp tính khấu hao TSCĐ: **Thời gian sử dụng dự kiến:**

Số chứng từ	Nguyên giá TSCĐ			Giá trị hao mòn TSCĐ			GTCL
	Ngày, tháng, năm	Diễn giải	Nguyên giá	Năm	Giá trị hao mòn	Cộng dồn	

Dụng cụ, phụ tùng kèm theo

STT	Tên, quy cách dụng cụ, phụ tùng	Đơn vị tính	Số lượng	Giá trị

Tình hình sử dụng TSCĐ

STT	Thời gian sử dụng	Bộ phận, hoạt động sử dụng	Chi phí sử dụng	Kết quả sử dụng	Hiệu quả sử dụng

Đình chỉ sử dụng TSCĐ ngày tháng ... năm ...

Lý do đình chỉ:

Ghi giảm TSCĐ chứng từ số: ngày ... tháng ... năm ...

Lý do giảm TSCĐ:

Ngày ... tháng ... năm ...

Người lập thẻ

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

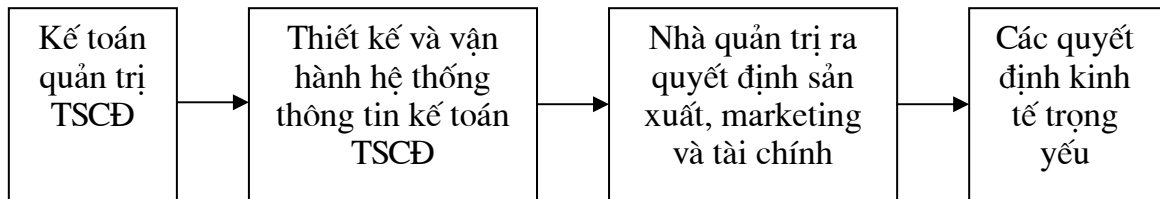
(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

*** Xây dựng mô hình kế toán quản trị TSCĐ trong các DN XD:** Vai trò của kế toán quản trị trong quá trình ra quyết định là cung cấp thông tin thích hợp đáp ứng nhu cầu ra quyết định của nhà quản lý. Quản lý sản xuất liên quan đến các quyết định về lựa chọn phương án sản xuất, quản lý marketing chịu trách nhiệm về các quyết định định giá, các chuyên gia tài chính liên quan đến quyết định mua sắm trang thiết bị phục vụ hoạt động SXKD của DN. Kế toán quản trị cần cung cấp thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của tất cả các cấp quản lý trong một tổ

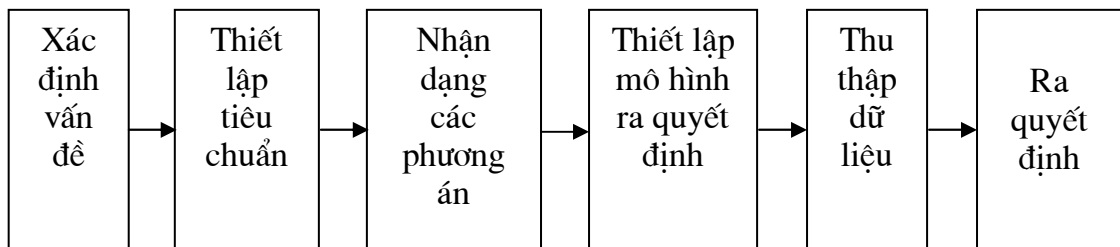
chức [50, tr.602]. Trong một DN, kế toán quản trị TSCĐ cần cung cấp thông tin về tình hình và hiệu quả sử dụng TSCĐ phục vụ việc ra các quyết định liên quan đến mua sắm, thuê, sửa chữa, thanh lý, nhượng bán, cho thuê và điều chuyển TSCĐ. Vai trò của kế toán quản trị TSCĐ trong DN nói chung, DNXD nói riêng được thể hiện qua Sơ đồ 3.3:



Sơ đồ 3.3: Vai trò của kế toán quản trị TSCĐ

trong quá trình ra quyết định

Để thực hiện chức năng cung cấp thông tin cho việc ra các quyết định liên quan đến TSCĐ, kế toán quản trị TSCĐ cần nắm chắc các bước trong quá trình ra quyết định của quản lý và nhiệm vụ của kế toán quản trị trong từng bước. Các bước công việc trong quá trình ra quyết định được thể hiện qua Sơ đồ 3.4 [50, tr.605]:



Sơ đồ 3.4: Các bước công việc trong quá trình ra quyết định về TSCĐ

Trong việc xác định vấn đề cần quyết định liên quan đến TSCĐ, yêu cầu đặt ra là vấn đề phải được sàng lọc và định nghĩa một cách cụ thể, rõ ràng. Đối với TSCĐ, vấn đề cần quyết định có thể bao gồm: Mua hay thuê TSCĐ; Mua mới hay sửa chữa TSCĐ đang có; Mua trả tiền một lần hay mua trả góp TSCĐ; Tự làm hay thuê ngoài sửa chữa TSCĐ; Tiếp tục sử dụng hay nhượng bán, thanh lý TSCĐ; Bộ phận nào sử dụng TSCĐ... Trong các vấn đề cần quyết định liên quan đến TSCĐ, quyết định đầu tư TSCĐ là một nội dung quan trọng của kế toán quản trị TSCĐ. Các

khía cạnh kế toán quản trị cần quan tâm khi quyết định đầu tư TSCĐ là thời gian; hình thức; chủng loại TSCĐ và số lượng TSCĐ đầu tư.

Trên cơ sở đã xác định được vấn đề cần quyết định, quản lý cần định rõ tiêu chuẩn để ra quyết định. Mục tiêu của quản lý trong sử dụng TSCĐ có thể là: Tối thiểu hóa chi phí hoạt động cho TSCĐ; Tăng công suất sử dụng TSCĐ; Hiện đại hóa tính năng, tác dụng của TSCĐ; Nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ; Cải thiện chất lượng sản phẩm, dịch vụ; Thu hồi vốn đầu tư nhanh. Trong trường hợp các mục tiêu mâu thuẫn nhau thì một mục tiêu được xác định là tiêu chuẩn quyết định, mục tiêu còn lại sẽ là yếu tố ràng buộc khi quyết định.

Trong quá trình ra quyết định, nếu một quyết định liên quan đến từ hai phương án lựa chọn trở lên thì nhận diện các phương án khác nhau là một khâu công việc then chốt. Đối với TSCĐ, chẳng hạn quyết định mua TSCĐ có thể có các phương án như mua trong nước, nhập khẩu, mua theo hình thức trao đổi, mua trả góp; quyết định phương thức sửa chữa TSCĐ có thể bao gồm các phương án tự sửa chữa hay thuê ngoài...

Mô hình ra quyết định là sự trình bày đơn giản hóa về vấn đề quyết định. Mô hình ra quyết định xem xét kết hợp các yếu tố tiêu chuẩn, ràng buộc và các phương án. Trong việc lựa chọn quyết định đầu tư TSCĐ, mô hình ra quyết định áp dụng có thể gồm: Phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV), Phương pháp tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR), Phương pháp kỳ hoàn vốn (PB) và Phương pháp tỷ suất sinh lời kế toán (ARR). Trong việc lựa chọn quyết định bộ phận, hoạt động, lĩnh vực sử dụng TSCĐ thì kế toán cần tính và so sánh giữa tỷ trọng TSCĐ theo bộ phận, lĩnh vực, hoạt động sử dụng với sức sản xuất của TSCĐ, sức sinh lời của TSCĐ, suất hao phí của TSCĐ theo doanh thu và suất hao phí của TSCĐ theo lợi nhuận của bộ phận, lĩnh vực, hoạt động tương ứng.

Thu thập dữ liệu phục vụ cho việc ra quyết định là một trong những chức năng quan trọng nhất của kế toán quản trị trong DN. Dữ liệu cần thu thập tùy thuộc vào từng loại quyết định. Yêu cầu đối với dữ liệu là phải đảm bảo tính thích hợp, chính xác và kịp thời. Kế toán quản trị sử dụng hệ thống phương pháp hạch toán gồm phương pháp chứng từ, phương pháp tính giá, phương pháp đối ứng tài khoản

và phương pháp tổng hợp - cân đối để thu thập và xử lý dữ liệu hoặc có thể sử dụng thông tin của hệ thống kế toán tài chính. Nếu lựa chọn quyết định bộ phận, hoạt động, lĩnh vực sử dụng TSCĐ thì dữ liệu cần thu thập bao gồm nguyên giá hoặc GTCL của TSCĐ theo từng bộ phận, hoạt động, lĩnh vực; nguyên giá hoặc GTCL của TSCĐ của toàn DN; doanh thu theo bộ phận, tổng doanh thu của DN; lợi nhuận theo bộ phận; tổng lợi nhuận của DN. Nếu lựa chọn quyết định đầu tư TSCĐ thì dữ liệu cần thu thập là chi phí của từng phương án đầu tư.

Trên cơ sở dữ liệu đã thu thập, kết hợp với kết quả của các bước công việc trong quá trình ra quyết định, quản lý lựa chọn một phương án. Nếu các bước công việc đã được thực hiện là phân tích định lượng thì lựa chọn phương án cuối cùng là việc xem xét định tính. Coi trọng phân tích định lượng và xem xét định tính trong việc ra quyết định là vấn đề cốt yếu của quản lý. Kỹ năng, kinh nghiệm, sự đánh giá và các tiêu chuẩn đạo lý cần được kết hợp trong quá trình ra quyết định.

*** Hoàn thiện phân loại chi phí khấu hao TSCĐ trong DN XD:** Chi phí khấu hao TSCĐ trong các DN sản xuất nói chung, DN XD nói riêng là một bộ phận chi phí chiếm tỷ trọng tương đối lớn trong tổng chi phí SXKD. Việc phân loại chi phí khấu hao TSCĐ hợp lý sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho việc trình bày thông tin trên hệ thống báo cáo tài chính, đồng thời là cơ sở ra các quyết định liên quan đến việc quản lý và sử dụng TSCĐ. Phân loại chi phí khấu hao TSCĐ trong DN XD phục vụ hạch toán và quản lý TSCĐ nên theo các tiêu thức sau:

- Theo chức năng hoạt động, chi phí khấu hao TSCĐ bao gồm: Chi phí khấu hao máy thi công xây dựng; Chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ quản lý tổ, đội, xí nghiệp và Chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ quản lý toàn DN XD. Tiêu thức phân loại này giúp kế toán ghi nhận chính xác chi phí khấu hao gắn với hoạt động mà TSCĐ phục vụ, tính toán và xác định được giá thành công trình, hiệu quả kinh doanh cũng như lập Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Thuyết minh báo cáo tài chính.

- Theo lĩnh vực sử dụng TSCĐ, chi phí khấu hao TSCĐ bao gồm chi phí khấu hao TSCĐ của lĩnh vực xây dựng và khấu hao TSCĐ của các lĩnh vực hoạt động khác ngoài xây dựng (sản xuất xi măng, dệt may, tài chính, ngân hàng...). Trong

trường hợp TSCĐ dùng chung cho quản lý các lĩnh vực trong DNXD thì kế toán cần phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ cho các lĩnh vực theo những tiêu thức phân bổ thích hợp (chẳng hạn doanh thu hoặc giá vốn của các lĩnh vực hoạt động). Tiêu thức phân loại này giúp quản lý đánh giá chính xác được hiệu quả kinh doanh, hiệu quả sử dụng TSCĐ của các lĩnh vực, từ đó quyết định đầu tư, điều chuyển TSCĐ sao cho đạt được hiệu quả sử dụng tài sản cao nhất.

- Theo mục đích tính thuế và mục đích tài chính DN, chi phí khấu hao TSCĐ bao gồm chi phí khấu hao TSCĐ cho mục đích tính thuế và chi phí khấu hao TSCĐ cho mục đích tài chính DN. Chi phí khấu hao TSCĐ cho mục đích tính thuế là chi phí khấu hao trên cơ sở quy định của chế độ tài chính phục vụ cho việc xác định nghĩa vụ thuế thu nhập của DN, là căn cứ quyết toán giữa DN với cơ quan chức năng của Nhà nước. Chi phí khấu hao TSCĐ cho mục đích tài chính DN là chi phí khấu hao trên cơ sở năng lực tài chính, chiến lược phát triển của DN ở những thời kỳ nhất định và khả năng khai thác, sử dụng TSCĐ trong việc mang lại lợi ích kinh tế cho DN. Chi phí khấu hao TSCĐ cho mục đích tính thuế gắn với kế toán thuế, kế toán tài chính. Chi phí khấu hao TSCĐ cho mục đích tài chính DN gắn với kế toán quản trị DN.

- Trong quan hệ với mức độ hoạt động (*phân loại chi phí khấu hao theo cách ứng xử của chi phí*), chi phí khấu hao TSCĐ bao gồm chi phí khấu hao biến đổi và chi phí khấu hao cố định. Chi phí khấu hao biến đổi là chi phí khấu hao thay đổi tỷ lệ với mức độ hoạt động của DNXD. Chi phí khấu hao cố định (*định phí bắt buộc*) là chi phí khấu hao không thay đổi theo mức độ hoạt động của DNXD. Chi phí khấu hao khi DNXD tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp sản lượng là chi phí khấu hao biến đổi. Khi DNXD tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh thì chi phí khấu hao là định phí bắt buộc. Việc phân loại chi phí khấu hao theo mức độ hoạt động giúp nhà quản lý lựa chọn mức độ hoạt động phù hợp, hiệu quả và xây dựng các biện pháp nhằm quản lý và kiểm soát tốt chi phí.

Ngoài các cách phân loại trên, chi phí khấu hao TSCĐ còn có thể được chia thành chi phí khấu hao kiểm soát được và chi phí khấu hao không kiểm soát được

(*phân loại theo khả năng kiểm soát chi phí*), chi phí khấu hao sản phẩm và chi phí khấu hao thời kỳ (*phân loại theo cách thức kết chuyển chi phí*).

3.4.2. Giải pháp hoàn thiện quản lý và nâng cao hiệu quả sử dụng tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam

3.4.2.1. Hoàn thiện quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

** Đánh giá lại TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn sử dụng được:* TSCĐ đã khấu hao hết giá trị là những TSCĐ mà giá trị hao mòn lũy kế bằng với nguyên giá của nó, GTCL trên sổ sách bằng không. Theo quy định hiện hành về quản lý TSCĐ, những TSCĐ đã khấu hao hết giá trị mà vẫn sử dụng được thì không thực hiện tính khấu hao nữa. Chế độ tài chính hiện hành cũng quy định TSCĐ đã khấu hao hết giá trị mà vẫn sử dụng thì được quản lý như TSCĐ đang sử dụng bình thường và không tiến hành đánh giá lại giá trị. Thực tế hiện nay cho thấy, các DN nói chung, DNXD nói riêng đang sử dụng khá nhiều TSCĐ đã khấu hao hết giá trị. Hiện tượng này có thể do khả năng tài chính của DN không cho phép đầu tư TSCĐ mới thay thế nhưng cũng có thể do năng lực của những TSCĐ này vẫn đảm bảo, đáp ứng được yêu cầu hoạt động SXKD của DN. Đánh giá lại TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn sử dụng được xuất phát từ những lý do sau:

Thứ nhất, do ảnh hưởng của nhiều yếu tố như chính sách khấu hao TSCĐ của DN, sức mua của đồng tiền và tiến bộ khoa học kỹ thuật, một số TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn có thể bán và thu được số tiền nhiều hơn số tiền đã đầu tư ban đầu cho TSCĐ trước đây.

Thứ hai, việc đánh giá lại TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn sử dụng được cả về mặt kinh tế và kỹ thuật giúp cho việc phản ánh và đánh giá tình hình tài chính cũng như năng lực sản xuất của DN được đầy đủ và chính xác hơn.

Thứ ba, việc đánh giá lại TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn sử dụng được giúp cho DN có cơ sở pháp lý cho việc quản lý, sử dụng những loại TSCĐ này, đặc biệt trong các trường hợp xử lý trách nhiệm vật chất đối với TSCĐ bị thiếu, mất và hư hỏng.

Từ sự cần thiết của việc đánh giá lại TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn sử dụng được, Luận án đề xuất việc đánh giá lại được thực hiện như sau:

- Phương pháp đánh giá lại: DN thành lập hội đồng đánh giá lại với thành phần bao gồm: Đại diện ban giám đốc; Kế toán trưởng; Đại diện phòng kỹ thuật hoặc phòng xe, máy, thiết bị; Đại diện bộ phận sử dụng TSCĐ và các chuyên gia có uy tín, am hiểu về TSCĐ bên trong hoặc bên ngoài DN. Giá trị TSCĐ còn sử dụng được nhưng đã khấu hao hết được xác định trên cơ sở hai yếu tố, đó là: Giá trị của TSCĐ mới trên thị trường và tỷ lệ chất lượng còn lại của TSCĐ tại thời điểm đánh giá lại. Giá trị của TSCĐ mới là giá thị trường của TSCĐ cùng loại, cùng tính năng, công suất, nước sản xuất và các chi phí phát sinh trước khi đưa TSCĐ vào sử dụng theo ước tính. Tỷ lệ chất lượng còn lại của TSCĐ là tỷ lệ phần trăm so với chất lượng của TSCĐ cùng loại, cùng tính năng, công suất, nước sản xuất mua sắm mới hoặc đầu tư xây dựng mới.

- Phương pháp hạch toán: Đánh giá lại TSCĐ đã khấu hao hết giá trị những vẫn sử dụng được, kế toán phản ánh 2 bút toán.

+ Bút toán 1: Xóa sổ giá trị hao mòn và nguyên giá của TSCĐ đã khấu hao hết được đánh giá lại giá trị.

Nợ TK 214: Giá trị hao mòn

Có TK 211: TSCĐHH

+ Bút toán 2: Ghi tăng TSCĐ theo giá trị đánh giá lại trên Biên bản đánh giá lại TSCĐ.

Nợ TK 211: TSCĐHH

Có TK 412: Chênh lệch đánh giá lại tài sản

- Khấu hao TSCĐ đã đánh giá lại: TSCĐ khấu hao hết giá trị được đánh giá lại có thể được tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp sản lượng, không áp dụng phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh.

*** Hoàn thiện quản lý TSCĐ trong thời gian không sử dụng, chờ thanh lý:**

Trong quá trình tiến hành hoạt động SXKD, có thể do thay đổi hoạt động sản xuất hoặc do TSCĐ không đáp ứng được yêu cầu của DNXD dẫn đến một số TSCĐ không sử dụng được hoặc chờ thanh lý. Hiện nay, theo Quyết định số 206/2003/QĐ-

BTC ngày 12/12/2003 của Bộ Tài chính thì TSCĐ ngừng tham gia vào hoạt động kinh doanh ngày nào thì được thôi tính khấu hao kể từ ngày ấy. Tuy nhiên, nếu TSCĐ trong thời gian không sử dụng hoặc chờ thanh lý nhưng chưa khấu hao hết thì việc thôi tính khấu hao là không hợp lý. Vấn đề đặt ra là quản lý những TSCĐ này như thế nào, có tính khấu hao không và nếu tính thì tính theo phương pháp gì, ghi nhận chi phí khấu hao vào chi phí ở bộ phận nào? Đối với TSCĐ trong thời gian không sử dụng, chờ thanh lý, Luận án đề xuất hướng xử lý như sau:

- Trong thời gian không sử dụng hoặc chờ thanh lý vẫn thực hiện việc quản lý hiện vật và thực hiện trách nhiệm vật chất như đối với TSCĐ đang sử dụng bình thường cho hoạt động SXKD.

- TSCĐ trong thời gian không sử dụng hoặc chờ thanh lý nhưng chưa khấu hao hết giá trị vẫn nên tính khấu hao để thu hồi vốn tái đầu tư TSCĐ. Tuy nhiên, trong thời gian này TSCĐ không tham gia vào hoạt động SXKD nên việc tính khấu hao theo phương pháp đang áp dụng trong quá trình sử dụng trước đây, đặc biệt là phương pháp khấu hao theo sản lượng và phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh là không thích hợp và không khả thi. Chính vì vậy, TSCĐ trong thời gian không sử dụng hoặc chờ thanh lý nên tính khấu hao và tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng trên cơ sở GTCL của TSCĐ và thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ. Trong trường hợp trước đây TSCĐ đang được tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng thì trong thời gian không sử dụng TSCĐ được tính khấu hao nhất quán với cách tính trước đây.

- Khấu hao của TSCĐ trong thời gian không sử dụng, chờ thanh lý nên tính vào chi phí quản lý DN thay vì tính vào chi phí khác như theo quy định của Nghị định số 199/2004/NĐ-CP ngày 3/12/2004 của Chính phủ. Việc không sử dụng TSCĐ hoặc TSCĐ cần thanh lý nhưng chưa tiến hành thanh lý thuộc về thẩm quyền và trách nhiệm của quản lý, do đó khấu hao TSCĐ không sử dụng hoặc chờ thanh lý ghi nhận vào chi phí quản lý DN là tuân thủ nguyên tắc phù hợp trong kế toán. Khấu hao TSCĐ tính trong thời gian không sử dụng, chờ thanh lý được cộng dồn vào giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ để xác định lãi, lỗ khi nhượng bán, thanh lý những TSCĐ này.

*** Hoàn thiện phân cấp thẩm quyền phê duyệt tăng, giảm TSCĐ:** Trong quá trình hoạt động của các DN, DNXD, các giao dịch về tăng, giảm tài sản nói chung, TSCĐ nói riêng thường xuyên phát sinh. Vấn đề là thẩm quyền quyết định quy mô và phương thức tăng, giảm TSCĐ trong DN, đặc biệt là DN đa sở hữu vốn được thực hiện như thế nào? Hiện nay, Luật DN (Luật số 60/2005/QH11 ngày 29/11/2005) quy định Hội đồng thành viên (Đối với công ty TNHH có từ 2 thành viên trở lên), chủ sở hữu công ty (Đối với công ty TNHH 1 thành viên), Đại hội đồng cổ đông (Đối với công ty cổ phần) quyết định việc đầu tư hoặc bán số tài sản có giá trị bằng hoặc lớn hơn 50% tổng giá trị tài sản được ghi trong báo cáo tài chính gần nhất của công ty. Nghị định số 199/2004/NĐ-CP ngày 3/12/2004 của Chính phủ quy định đối với công ty nhà nước có hội đồng quản trị thì hội đồng quản trị quyết định các dự án đầu tư có giá trị nhỏ hơn hoặc bằng 50% tổng giá trị tài sản ghi trên báo cáo tài chính của công ty ở quý gần nhất, đối với công ty không có hội đồng quản trị thì giám đốc công ty quyết định các dự án đầu tư có giá trị nhỏ hơn hoặc bằng 50% tổng giá trị tài sản ghi trên báo cáo tài chính của công ty ở quý gần nhất, các dự án đầu tư lớn hơn mức phân cấp cho hội đồng quản trị và giám đốc công ty do đại diện chủ sở hữu công ty quyết định. Quy định ở trên là khá rõ ràng trong việc xác định thẩm quyền phê duyệt đầu tư hoặc bán tài sản. Tuy nhiên, tổng giá tài sản của DN thường xuyên biến động và không phản ánh chính xác quy mô tài sản thuộc vốn CSH của DN, đồng thời mỗi khi tăng, giảm tài sản DN lại phải xác định tỷ lệ của giá trị tài sản đầu tư hoặc bán so với tổng giá trị tài sản trên báo cáo tài chính của DN ở kỳ gần nhất. Chính vì vậy, không nên quy định thẩm quyền phê duyệt tăng, giảm tài sản theo tỷ lệ của giá trị tài sản tăng, giảm so với tổng giá trị tài sản của DN mà nên quy định thẩm quyền phê duyệt tăng, giảm tài sản theo mức độ ảnh hưởng của tài sản đến hoạt động SXKD của DN. Theo đó những tài sản là cơ sở vật chất chính của DN, ảnh hưởng trực tiếp và quyết định đến chất lượng và hiệu quả hoạt động của DN thì thẩm quyền phê duyệt tăng, giảm thuộc về hội đồng quản trị, đại hội đồng cổ đông hay hội đồng thành viên, thẩm quyền phê duyệt tăng, giảm những tài sản còn lại thuộc về giám đốc công ty. Thẩm quyền phê duyệt tăng, giảm tài sản của từng

cấp quản lý và danh mục tài sản tương ứng phải được quy định cụ thể trong Quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ và Quy chế tài chính nội bộ của DN.

3.4.2.2. Các biện pháp nâng cao hiệu quả sử dụng tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng

*** Xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN XD:** Việc đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN XD giúp nhà quản lý nắm bắt được tình hình sử dụng TSCĐ hiện tại của DN, đánh giá tính hợp lý hay bất hợp lý trong việc đầu tư và sử dụng TSCĐ, từ đó có những biện pháp cải tiến để duy trì một cơ cấu TSCĐ phù hợp về số lượng, chất lượng và năng lực hoạt động, đáp ứng được yêu cầu của hoạt động SXKD của DN. Thực tế cho thấy, hiện nay các DN XD chưa đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ, do đó việc xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DN XD đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐ cũng như hiệu quả kinh doanh của DN XD. Các chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DN XD được trình bày trong Bảng 3.3:

Bảng 3.3: Hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DN XD

Chỉ tiêu		Tử số	Mẫu số	Ý nghĩa
Tình hình trang bị TSCĐ	Tỷ trọng TSCĐ trong tổng tài sản	GTCL của TSCĐ	Tổng giá trị tài sản của DN	Phản ánh mức độ đầu tư vốn của DN vào TSCĐ
	Tỷ trọng từng loại TSCĐ trong tổng TSCĐ	GTCL của từng loại TSCĐ	Tổng GTCL của TSCĐ	Phản ánh mức độ đầu tư vốn của DN vào từng loại TSCĐ
	Hệ số hao mòn TSCĐ	Giá trị hao mòn	Tổng nguyên giá TSCĐ	Phản ánh tình trạng kỹ thuật của TSCĐ

	Hệ số đổi mới TSCĐ	Giá trị TSCĐ tăng trong kỳ	GTCL của TSCĐ cuối kỳ	Đánh giá trình độ tiến bộ kỹ thuật và đổi mới TSCĐ
	Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ	Vốn chủ sở hữu	GTCL của TSCĐ	Phản ánh số vốn chủ sở hữu dùng để đầu tư TSCĐ
	Tỷ trọng TSCĐ theo bộ phận, hoạt động sử dụng	GTCL của TSCĐ theo bộ phận, hoạt động sử dụng	GTCL của TSCĐ của DNXD	Phản ánh mức đầu tư cho từng bộ phận, hoạt động trong tổng đầu tư của DNXD vào TSCĐ
Hiệu quả sử dụng TSCĐ	Sức sản xuất của TSCĐ	Doanh thu trong kỳ	GTCL bình quân của TSCĐ	1 đồng GTCL bình quân của TSCĐ sử dụng trong kỳ tạo ra bao nhiêu đồng doanh thu
	Sức sinh lời của TSCĐ	Lợi nhuận trong kỳ	GTCL bình quân TSCĐ	1 đồng GTCL bình quân của TSCĐ sử dụng trong kỳ tạo ra bao nhiêu đồng lợi nhuận
	Suất hao phí TSCĐ theo doanh thu	GTCL bình quân của TSCĐ	Doanh thu trong kỳ	Để tạo ra một đồng doanh thu, DN phải đầu tư bao nhiêu đồng TSCĐ
	Suất hao phí TSCĐ theo lợi nhuận	GTCL bình quân của TSCĐ	Lợi nhuận trong kỳ	Để tạo ra một đồng lợi nhuận, DN phải đầu tư bao nhiêu đồng TSCĐ

*** Xây dựng và thực hiện các biện pháp nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DNXD:** Bên cạnh việc xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ, các DNXD còn phải thực hiện đồng bộ các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ. Các biện pháp nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DNXD bao gồm:

- Lựa chọn các phương thức đầu tư TSCĐ phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD và khả năng tài chính của DNXD.

- Lập kế hoạch SXKD sao cho sát hợp với tình hình thực tế hoạt động của DNXD, từ đó tính toán nhu cầu sử dụng các yếu tố đầu vào nói chung, TSCĐ nói riêng để có biện pháp huy động đảm bảo về số lượng, chất lượng, giá cả và tiến độ.

- Cân nhắc năng lực sản xuất và tính hiệu quả kinh tế của những TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn được sử dụng. Chủ động thanh lý, nhượng bán những TSCĐ sử dụng không có lợi về mặt kinh tế, kỹ thuật hoặc không đáp ứng được yêu cầu hoạt động SXKD của DNXD.

- Xây dựng và ban hành quy định về hướng dẫn vận hành, bảo quản và sử dụng TSCĐ, đặc biệt đối với những TSCĐ mới có công nghệ phức tạp và hiện đại. Quy định rõ trách nhiệm và mối quan hệ giữa các đơn vị, bộ phận, cá nhân trong việc quản lý và sử dụng TSCĐ.

- Lựa chọn phương pháp tính khấu hao phù hợp với từng loại hoặc từng nhóm TSCĐ. Tính phù hợp của phương pháp tính khấu hao được xem xét trên các khía cạnh: đặc điểm hao mòn của TSCĐ, khả năng tài chính, năng lực cạnh tranh và chiến lược phát triển của DNXD trong từng thời kỳ nhất định.

- Chủ động cho thuê TSCĐ trong thời gian khối lượng công việc giảm sút nhằm khai thác tối đa năng lực của TSCĐ, thu hồi một phần vốn đầu tư và trang trải các chi phí phát sinh trong quá trình kinh doanh.

- Thường xuyên kiểm tra tình hình sử dụng TSCĐ và kiểm kê định kỳ TSCĐ. Đối với các trường hợp hư hỏng, thiếu mất TSCĐ phải có biên bản xác định nguyên nhân thiếu mất và mức độ hư hỏng để đề xuất biện pháp xử lý thiếu mất và kiến nghị phương án sửa chữa TSCĐ thích hợp.

- Định kỳ thực hiện phân tích tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ nhằm đánh giá tính hợp lý của những biện pháp, kế hoạch đã được thực hiện và đề xuất các biện pháp cải tiến nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐ của DNXD trong tương lai.

3.5. ĐIỀU KIỆN THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN HẠCH TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY DỰNG VIỆT NAM

2.5.1. Về phía Nhà nước

Thứ nhất, ban hành và hướng dẫn đầy đủ, đồng bộ các chính sách, văn bản pháp luật về tài chính và kế toán TSCĐ. Hiện nay, một số các văn bản pháp luật liên quan đến quản lý và hạch toán TSCĐ còn có những điểm không thống nhất gây khó khăn cho DN trong quá trình triển khai thực hiện. Chẳng hạn, Thông tư số 128/2003/TT-BTC ngày 22/12/2003 của Bộ Tài chính quy định cơ sở kinh doanh áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng được khấu nhanh nhưng tối đa không quá hai lần mức khấu hao theo phương pháp đường thẳng để nhanh chóng đổi mới công nghệ, khi thực hiện khấu hao nhanh cơ sở kinh doanh phải đảm bảo có lãi. Thực hiện khấu hao nhanh theo Thông tư 128 cũng có nghĩa là thời gian sử dụng để tính khấu hao được xác định khác với khung thời gian sử dụng theo quy định của Nhà nước. Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ Tài chính quy định TSCĐ chưa qua sử dụng, DN phải căn cứ vào khung thời gian sử dụng ban hành theo Quyết định 206 để xác định thời gian khấu hao TSCĐ, nếu DN muốn xác định thời gian sử dụng khác với khung thời gian sử dụng của Quyết định 206 thì phải giải trình rõ các căn cứ xác định thời gian sử dụng của TSCĐ để Bộ Tài chính xem xét, quyết định. Tuy nhiên, theo Quyết định 206, khi thực hiện khấu hao nhanh DN không phải xin ý kiến của Bộ Tài chính. Mặt khác, theo Quyết định 206 thì việc đăng ký tính khấu hao TSCĐ được thực hiện vào đầu năm, còn nếu theo Thông tư 128 thì thực hiện khấu hao nhanh DN phải đảm bảo có lãi nhưng hiệu quả kinh doanh của DN chỉ xác định được khi kết thúc năm, trong năm cũng có thể là lãi hoặc lỗ. Chuẩn mực kế toán về TSCĐ VAS 03, 04 quy định TSCĐ được tính khấu hao trên cơ sở giá trị phải khấu hao của TSCĐ trong khi Quyết định 206 lại quy định khấu hao TSCĐ được tính trên nguyên giá TSCĐ. Nghị định số 199/2004/NĐ-CP ngày 3/12/2004 của Chính phủ quy định TSCĐ hiện có của DN đều phải trích khấu hao, bao gồm cả TSCĐ không cần dùng, chờ thanh lý trong khi Quyết định số 206

lại quy định TSCĐ giảm hoặc ngừng tham gia vào hoạt động kinh doanh thì thôi tính khấu hao kể từ ngày giảm hoặc ngừng sử dụng. Những điểm không thống nhất giữa các văn bản pháp luật của Nhà nước về quản lý và hạch toán TSCĐ đã tạo ra không ít khó khăn và lúng túng không những đối với DN trong quá trình thực hiện mà còn đối với cả việc kiểm tra, giám sát và quyết toán của các cơ quan nhà nước với DN.

Thứ hai, thống nhất Chế độ kế toán áp dụng trong tất cả các loại hình DN thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước. Hiện nay, Việt Nam có 2 Chế độ kế toán DN, đó là Chế độ kế toán DN được ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và Chế độ kế toán DN nhỏ và vừa (Theo quy định của Chính phủ, DN nhỏ và vừa là những DN có quy mô vốn dưới 10 tỷ đồng và lao động thường xuyên dưới 300 người) được ban hành theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/9/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Theo quy định tại Quyết định số 15, Chế độ kế toán DN được áp dụng cho tất cả các DN thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước. Theo quy định tại Quyết định số 48, Chế độ kế toán DN nhỏ và vừa áp dụng cho tất cả các DN thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước là công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân và hợp tác xã. Đồng thời, Quyết định số 48 cũng quy định DN nhỏ và vừa có thể áp dụng Chế độ kế toán DN ban hành theo Quyết định 15. Trên thực tế, rất nhiều DN nhỏ và vừa, DN ngoài quốc doanh áp dụng Chế độ kế toán DN. Mặt khác, Chế độ kế toán DN ban hành theo Quyết định 15 đã bao quát toàn bộ nội dung tổ chức công tác kế toán áp dụng cho tất cả các DN hoạt động trong các lĩnh vực, ngành nghề khác nhau của nền kinh tế quốc dân, trong đó có DNXD, nhưng Quyết định 15 không phủ nhận tính hiệu lực pháp lý của Chế độ kế toán DN xây lắp được ban hành theo Quyết định số 1864/1998/QĐ-BTC ngày 16/12/1998 của Bộ Tài chính. Chính vì vậy, để tránh tổn kém cho Nhà nước trong việc nghiên cứu xây dựng, ban hành và triển khai áp dụng Chế độ kế toán cũng như tạo ra sự thống nhất, đơn giản và thuận lợi cho việc áp dụng của các DN thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế, mọi quy mô Nhà nước nên ban hành và thực hiện một Chế độ kế toán DN thống nhất.

Thứ ba, quy định rõ ràng các loại chứng từ cần có đối với từng trường hợp hình thành TSCĐ để tạo ra sự thống nhất giữa DN và các cơ quan nhà nước có thẩm quyền trong việc xác định giá trị tài sản và quyết toán thuế thu nhập DN. Các trường hợp hình thành TSCĐ bao gồm: mua, XDCB, nhận vốn góp, được biếu tặng, tự sản xuất ... cần phải được quy định một cách đầy đủ và cụ thể các loại chứng từ hợp pháp, hợp lệ phục vụ cho việc xác định giá trị hợp lý của TSCĐ. Trên thực tế, các giao dịch về TSCĐ giữa DN với cá nhân, đặc biệt là giao dịch mua lại TSCĐ và nhận vốn góp bằng TSCĐ làm cho DN rất khó khăn trong việc chứng minh nguồn gốc và giá trị hợp lý của TSCĐ khi quyết toán thuế thu nhập DN. Nhà nước nên quy định mã số thuế cho từng công dân có đủ năng lực pháp luật, năng lực hành vi và đủ tuổi vị thành niên, đồng thời quy định tất cả các cá nhân, tổ chức khi mua, bán phải thực hiện việc giao, nhận hóa đơn, không phân biệt giá trị và mục đích của giao dịch mua, bán. Đây cũng là điều kiện cần thiết cho việc công khai, minh bạch và xác định thu nhập cá nhân, có như vậy Luật Thuế thu nhập cá nhân mới có thể triển khai vào cuộc sống một cách công bằng, thuận lợi và đạt được kết quả, đóng góp nhất định vào thu ngân sách nhà nước.

Thứ tư, hoàn thiện hóa đơn sử dụng trong các giao dịch mua, bán. Hóa đơn hiện đang được sử dụng trong nền kinh tế không phản ánh nội dung chiết khấu thương mại, điều này dẫn đến trên thực tế tồn tại nhiều cách thức ghi hóa đơn và tạo ra sự không thống nhất giữa cơ quan nhà nước (cơ quan thuế) với DN khi quyết toán. Chính vì vậy, nên thay đổi mẫu hóa đơn theo hướng nội dung giá trên hóa đơn được chia thành: giá trước chiết khấu, chiết khấu và giá sau chiết khấu. Thuế giá trị gia tăng của giao dịch được tính trên giá sau chiết khấu, bên bán ghi nhận doanh thu, bên mua ghi nhận tài sản hoặc chi phí theo giá sau chiết khấu.

Thứ năm, tạo điều kiện thuận lợi cho việc thành lập và hoạt động của các DN thẩm định giá. DN thẩm định giá hoạt động trong lĩnh vực cung cấp dịch vụ xác định giá trị tài sản cho các tổ chức, cá nhân có nhu cầu trong nền kinh tế. Khi nền kinh tế phát triển, các giao dịch mua bán, chuyển dịch tài sản nói chung, TSCĐ nói riêng ngày càng gia tăng, đồng thời yêu cầu khách quan, chính xác và có thể tin cậy đối với thông tin về giá trị của tài sản ngày một cao hơn. Sự ra đời và hoạt động của

DN thẩm định giá là một đòi hỏi khách quan của nền kinh tế. Dịch vụ thẩm định giá cung cấp thông tin khách quan với tư cách là “*người thứ ba*” về giá trị tài sản, giải quyết sự xung đột về mặt lợi ích kinh tế liên quan đến xác định giá trị tài sản giữa Nhà nước, DN, nhà đầu tư và người lao động. DN thẩm định giá hoạt động phải tuân thủ pháp luật của Nhà nước và đảm bảo tính độc lập của mình trong việc xác định và công bố thông tin về giá trị tài sản.

Thứ sáu, xây dựng và hoàn thiện chương trình, nội dung đào tạo về kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị các yếu tố SXKD nói riêng. Kế toán quản trị là một môn học khá mới mẻ ở Việt Nam, được đưa vào giảng dạy, học tập trong các trường đại học, cao đẳng khối kinh tế, quản lý kể từ khi Việt Nam thực hiện công cuộc đổi mới, mở cửa nền kinh tế. Cùng với các môn học về khoa học quản lý khác, môn học kế toán quản trị đã góp phần vào việc đào tạo, bồi dưỡng một đội ngũ cán bộ quản lý kinh tế và kinh doanh cho đất nước, đáp ứng nhu cầu cán bộ của hệ thống cơ quan quản lý nhà nước và cộng đồng DN, đồng thời cũng góp phần vào việc đưa kế toán quản trị trở thành một công cụ quản lý hữu hiệu đối với việc điều hành, quản lý hoạt động kinh doanh của các DN Việt Nam. Tuy nhiên, hiện nay các giáo trình kế toán quản trị ở Việt Nam chủ yếu đề cập đến các nội dung: Xác định chi phí SXKD; Mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận; Dự toán chi phí SXKD; Phân tích báo cáo bộ phận; Phân tích báo cáo tài chính... mà ít trình bày về kế toán quản trị các yếu tố SXKD, trong đó có kế toán quản trị TSCĐ. Để góp phần đào tạo toàn diện kiến thức, kỹ năng quản lý cho đội ngũ cán bộ tương lai và tạo nguồn tài liệu cho việc học hỏi, áp dụng của cộng đồng DN, giáo trình kế toán quản trị nên bổ sung nội dung kế toán quản trị các yếu tố SXKD, bao gồm cả kế toán quản trị TSCĐ.

2.5.2. Về phía các doanh nghiệp xây dựng

Để góp phần hoàn thiện hạch toán và quản lý TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ, nâng cao hiệu năng quản lý và hiệu quả kinh doanh, các DNXD cần thực hiện các biện pháp sau:

*** Xây dựng Quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ và Quy chế quản lý tài chính nội bộ trong DNXD:** Khảo sát thực tế cho thấy rất ít các DNXD xây dựng Quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ và Quy chế tài chính nội bộ, trừ một số tổng công ty xây dựng thuộc sở hữu Nhà nước. Quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ là một văn bản nội bộ quan trọng trong DNXD, đề cập đến các vấn đề kinh tế - kỹ thuật trong việc đầu tư, sử dụng, bảo quản, sửa chữa, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ được xây dựng với nội dung đầy đủ, rõ ràng và cụ thể có tác dụng hướng dẫn và tạo sự thống nhất của các cá nhân, bộ phận liên quan trong quá trình quản lý và sử dụng TSCĐ nhằm đáp ứng yêu cầu ngày càng cao của công nghệ thi công xây lắp và yêu cầu tiết kiệm chi phí sản xuất, hạ giá thành sản phẩm trong bối cảnh cạnh tranh ngày càng khốc liệt. Nội dung của Quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ phải bao gồm: Chức năng, nhiệm vụ của các cá nhân, bộ phận liên quan trong quản lý, sử dụng TSCĐ; Quy định về sử dụng, bảo dưỡng, sửa chữa TSCĐ; Quy định về điều động, giao nhận TSCĐ; Quy định về bảo quản TSCĐ; Quy định về đầu tư, thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Quy định về báo cáo quản lý, sử dụng TSCĐ và Quy định về khen thưởng, kỷ luật trong quản lý, sử dụng TSCĐ.

Quy chế tài chính nội bộ DNXD là một văn bản quan trọng điều chỉnh các mối quan hệ kinh tế - tài chính trong nội bộ DNXD và giữa DNXD với các đối tượng có lợi ích, nghĩa vụ liên quan trong quá trình hoạt động của DNXD. Nội dung của Quy chế tài chính nội bộ DNXD phải bao gồm các nội dung: Quản lý, sử dụng vốn và tài sản; Quản lý doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động kinh doanh; Phân phối lợi nhuận; Mối quan hệ tài chính giữa các đơn vị, bộ phận trong DNXD và Chế độ kế toán, kiểm toán áp dụng trong DNXD.

*** Chuyển các đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc DNXD có đủ điều kiện sang hạch toán độc lập:** Việc chuyển các đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc sang hạch toán độc lập góp phần tăng tính tự chủ và tự chịu trách nhiệm trong hoạt động SXKD đối với các đơn vị trực thuộc DNXD. DNXD cần chuẩn bị đầy đủ các điều kiện trong quá trình chuyển đổi đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc sang hạch toán độc lập, đó là: Tư cách pháp nhân đầy đủ; Tổ chức bộ máy quản lý nói chung, bộ máy quản lý tài chính, kế toán nói riêng với chức năng, nhiệm vụ được

quy định cụ thể, rõ ràng; Thực hiện đầy đủ chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo tài chính theo quy định của Nhà nước; Quyền sở hữu vốn... Việc chuyển các đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc sang hạch toán độc lập cũng là điều kiện để chuyển đổi các DNXD sang hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con, chuyển từ hình thức giao vốn sang hình thức đầu tư vốn, chuyển mối quan hệ giữa DN và các đơn vị trực thuộc từ quan hệ hành chính sang quan hệ kinh tế, chuyển hình thức điều chuyển TSCĐ giữa các đơn vị trực thuộc sang hình thức vay vốn và chuyển từ hình thức thu hồi vốn khấu hao TSCĐ sang hình thức phân phối hiệu quả kinh doanh.

*** Mở đầy đủ hệ thống tài khoản tổng hợp và chi tiết trong hạch toán TSCĐ:** Để thực hiện chức năng cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời đáp ứng yêu cầu ra quyết định của chủ thể quản lý, hạch toán kế toán nói chung, hạch toán TSCĐ nói riêng phải sử dụng một hệ thống tài khoản nhất định. Đối với hạch toán TSCĐ, việc mở đầy đủ và phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào hệ thống tài khoản tổng hợp và chi tiết giúp cho kế toán xử lý và cung cấp được thông tin hiện có và tình hình biến động của từng loại TSCĐ theo các chỉ tiêu nguyên giá, giá trị hao mòn và GTCL. Đồng thời, việc mở đầy đủ hệ thống tài khoản phản ánh TSCĐ cũng giúp cho việc xử lý và cung cấp thông tin cho quản lý về các mối quan hệ kinh tế - pháp lý giữa DNXD với các tổ chức, cá nhân khác trong quá trình hoạt động của DNXD.

*** Áp dụng đa dạng các phương pháp tính khấu hao TSCĐ:** Khấu hao TSCĐ là một biện pháp chủ quan của quản lý và kế toán nhằm xác định cụ thể giá trị TSCĐ bị hao mòn trong quá trình sử dụng với mục đích thu hồi vốn tái đầu tư TSCĐ. Phương pháp tính khấu hao được lựa chọn ảnh hưởng đến quy mô chi phí sản xuất; giá thành sản phẩm; khả năng đầu tư và cạnh tranh cũng như khả năng hiện đại hóa năng lực; trình độ sản xuất, thi công của DNXD. Chính vì vậy, việc lựa chọn phương pháp tính khấu hao TSCĐ phù hợp với từng loại, từng nhóm TSCĐ, với năng lực tài chính và chiến lược phát triển của DNXD là một điều có ý nghĩa đặc biệt quan trọng. Thực tế cho thấy, các DNXD hiện nay đều tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng. Phương pháp này tuy đơn giản nhưng không đánh giá sát mức độ hao mòn thực tế của TSCĐ và đặc biệt không thích hợp với những loại

TSCĐ bị hao mòn vô hình lớn. Chính vì vậy, DNXD cần xác định phương pháp tính khấu hao TSCĐ phù hợp với từng nhóm, từng loại TSCĐ như sau:

- Phương pháp khấu hao đường thẳng áp dụng với nhóm TSCĐ là nhà cửa và vật kiến trúc như: nhà văn phòng, trụ sở DN, nhà chi nhánh, hệ thống kho tàng, hàng rào, sân bãi...

- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh áp dụng với nhóm TSCĐ là thiết bị, dụng cụ quản lý như: máy tính để bàn, máy tính xách tay, máy photocopy, hệ thống camera, máy toàn đạc điện tử, máy định vị...

- Phương pháp khấu hao theo sản lượng áp dụng với nhóm TSCĐ là phương tiện vận tải, máy móc thiết bị công tác như: máy đào, máy xúc, xe lu, xe cầu, xe ô tô con...

*** Phân biệt và áp dụng khấu hao TSCĐ cho mục đích tính thuế và mục đích tài chính DN:** Khấu hao TSCĐ cho mục đích tính thuế là việc tính khấu hao trên cơ sở quy định của chế độ tài chính phục vụ cho việc xác định nghĩa vụ thuế thu nhập của DN. Khấu hao TSCĐ cho mục đích tài chính DN là việc tính khấu hao trên cơ sở năng lực tài chính, chiến lược của DN ở những thời kỳ nhất định và khả năng khai thác TSCĐ trong việc mang lại lợi ích kinh tế cho DN. Khấu hao TSCĐ cho mục đích tính thuế và mục đích tài chính DN có thể cho kết quả khấu hao khác nhau, nguyên nhân là khác nhau hoặc về phương pháp khấu hao hoặc về thời gian sử dụng để tính khấu hao. Sự khác nhau này dẫn đến khái niệm chênh lệch tạm thời. Chênh lệch tạm thời bao gồm chênh lệch tạm thời chịu thuế và chênh lệch tạm thời được khấu trừ. Chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh khi TSCĐ được khấu hao cho mục đích tính thuế nhanh hơn khấu hao cho mục đích tài chính DN hay mục đích kế toán (thời gian khấu hao để tính thuế ngắn hơn thời gian khấu hao theo kế toán) và kết quả tạo ra khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Khi khấu hao cho mục đích tính thuế chậm hơn so với khấu hao cho mục đích kế toán (thời gian khấu hao để tính thuế dài hơn thời gian khấu hao theo kế toán) sẽ làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ và kết quả tạo ra tài sản thuế thu nhập hoãn lại. Việc phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ hay chênh lệch tạm thời chịu thuế chỉ có ý nghĩa trong nội bộ DN, không ảnh hưởng đến cơ quan thuế. Tùy vào yêu cầu của

quản lý, năng lực tài chính và chiến lược phát triển của DN XD mà kế toán lựa chọn phương pháp và thời gian khấu hao TSCĐ cho thích hợp gắn với mục đích tính thuế thu nhập và mục đích kế toán.

* **Hiện đại hóa phần mềm kế toán:** Phần mềm kế toán là một thành tựu của khoa học công nghệ hiện đại được ứng dụng trong hạch toán kế toán. Phần mềm kế toán góp phần giảm khối lượng công việc cho bộ máy kế toán và tăng tốc độ và tính chính xác trong xử lý dữ liệu và cung cấp thông tin kinh tế tài chính cho quản lý. Tuy nhiên, hiện nay phần mềm kế toán trong các DN XD chưa kết nối xử lý số liệu kế toán một cách toàn diện, các phần hành có khối lượng công việc lớn như: chi phí sản xuất và tính giá thành công trình, TSCĐ được thực hiện theo hình thức thủ công. Chính vì vậy, các DN XD cần hiện đại hóa phần mềm kế toán để trên cơ sở chứng từ kế toán đã được nhập vào máy, phần mềm kế toán thực hiện nhiệm vụ xử lý và kết xuất thông tin một cách toàn diện, đầy đủ, chính xác và kịp thời.

*

*

*

Tóm lại, Hoàn thiện hạch toán và quản lý TSCĐ trong các DN XD là một công việc đóng vai trò rất quan trọng trong việc quản lý, sử dụng hợp lý, hiệu quả TSCĐ của DN XD. Hoàn thiện hạch toán và quản lý TSCĐ sẽ góp phần vào việc nâng cao năng lực sản xuất thi công, năng lực đấu thầu, cạnh tranh trên thị trường và hiệu quả kinh doanh của DN XD.

Sau khi phân tích những định hướng phát triển của DN XD Việt Nam và phương hướng hoàn thiện hạch toán và TSCĐ trong các DN XD, Chương 3 của Luận án với tiêu đề: “**Phương hướng và giải pháp hoàn thiện hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam**” đã đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện hạch toán TSCĐ trong các DN XD trên phương diện kế toán tài chính, kế toán quản trị; đề xuất các giải pháp hoàn thiện quản lý và nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN XD. Trong từng nội dung, kết hợp với thông lệ quốc tế, phân tích lí luận và thực tiễn cơ chế, chế độ quản lý tài

chính và kế toán của Việt Nam, tác giả đề xuất giải pháp hoàn thiện. Đồng thời, để đảm bảo cho những giải pháp mang tính khả thi, tác giả đã đề xuất các điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện hạch toán TSCĐ nhằm tăng cường quản lý TSCĐ trên cả góc độ Nhà nước và các DNXD.

KẾT LUẬN

Thực hiện chủ trương đổi mới nền kinh tế do Đảng Cộng sản Việt Nam khởi xướng và lãnh đạo trong hơn 20 năm qua, chúng ta đã thu được những thành tựu phát triển kinh tế - xã hội nhất định. Những kết quả đã đạt được là sự đóng góp tổng lực của rất nhiều yếu tố trong nền kinh tế, trong đó sự đóng góp của các DN nói chung và DNXD nói riêng là hết sức quan trọng. Tuy nhiên, do hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vật chất đặc biệt và có những đặc trưng riêng trong hoạt động SXKD nên việc hạch toán và quản lý TSCĐ trong các DNXD đóng vai trò rất quan trọng. Ngày nay, trong điều kiện công cuộc công nghiệp hoá - hiện đại hoá đất nước ngày càng được đẩy mạnh, sự hội nhập của nền kinh tế Việt Nam với khu vực và quốc tế ngày càng trở nên sâu sắc, môi trường kinh doanh của các DN ngày càng có sự cạnh tranh khốc liệt hơn đòi hỏi các DNXD phải đổi mới quản lý để nâng cao hiệu quả hoạt động và khả năng cạnh tranh trên thị trường. Một trong những biện pháp để nhằm đạt được mục tiêu đó đã được đề cập trong Luận án là hoàn thiện hạch toán và nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD.

Nghiên cứu thực hiện Luận án với đề tài: ***“Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam”***, tác giả Luận án đã:

- Hệ thống hoá những vấn đề lý luận về TSCĐ trong DN trên các khía cạnh khái niệm, đặc điểm, vai trò, phân loại và đánh giá TSCĐ.

- Trình bày khái quát những nội dung cơ bản của hạch toán và quản lý TSCĐ trong DN với các nội dung hạch toán TSCĐ trên phương diện kế toán tài chính, kế toán quản trị, hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ. Đồng thời, Luận án cũng xem xét Chuẩn mực kế toán quốc tế; kinh nghiệm của Mỹ, Pháp trong hạch toán TSCĐ và rút ra một số bài học đối với Việt Nam.

- Phân tích vai trò của các DNXD trong nền kinh tế quốc dân cũng như đặc điểm hoạt động SXKD của các DNXD.

- Khái quát lịch sử phát triển của kế toán Việt Nam và Chế độ kế toán, tài chính về TSCĐ trong DNXD. Trên cơ sở đó, Luận án đã tập trung trình bày, phân tích thực trạng hạch toán TSCĐ trong DNXD trên cả phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị, thực trạng quản lý TSCĐ cũng như phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD.

- Trình bày quan điểm và đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện hạch toán và nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DNXD Việt Nam cũng như những điều kiện thực hiện các giải pháp đó.

Các giải pháp hoàn thiện hạch toán TSCĐ trên phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị sẽ góp phần làm cho việc hạch toán kế toán nói chung, hạch toán TSCĐ nói riêng trong DNXD được thuận lợi, khoa học và hợp lý, đáp ứng nhu cầu xử lý và cung cấp thông tin kế toán, tài chính cho quản trị DNXD và các đối tượng có lợi ích liên quan. Đồng thời, các giải pháp hoàn thiện hạch toán và nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DNXD đều có cơ sở khoa học về mặt lí luận và thực tiễn nên có thể vận dụng không những cho DNXD mà còn đối với cả các DN hoạt động SXKD trong các lĩnh vực khác của nền kinh tế quốc dân và góp phần hoàn thiện hệ thống kế toán DN của Việt Nam.

NHỮNG CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ LUẬN ÁN

1. Trần Văn Thuận (2003), “Bàn về hạch toán tài sản cố định theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam”, *Tạp chí Kế toán*, (45), tr. 30-31,19.
2. Trần Văn Thuận (2004), “Phương pháp xác định Chu kỳ kinh doanh và vận động của tiền”, *Tạp chí Kế toán*, (47), tr. 23-24,39.
3. Trần Văn Thuận, Trần Quý Liên (2005), “Tổ chức công tác kế toán ở doanh nghiệp mới thành lập”, *Tạp chí Kế toán*, (56), tr. 48-49.
4. Trần Văn Thuận (2005), “Tính khấu hao tài sản cố định trong doanh nghiệp”, *Tạp chí Kế toán*, (57), tr. 41-42.
5. Trần Văn Thuận (2006), “Đào tạo kế toán ở Việt Nam - Những vấn đề đặt ra”, *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, (Đặc san), tr. 29-31.
6. Trần Văn Thuận (2007), “Quản lý, sử dụng và hạch toán tài sản cố định trong doanh nghiệp xây dựng”, *Tạp chí Kế toán*, (68), tr. 27-29.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Ban Tuyên giáo TW - Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (2007), *Nâng cao năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp Việt Nam trong thời kỳ hội nhập WTO*, Hà Nội.
2. Nguyễn Tấn Bình (2004), *Phân tích hoạt động doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
3. Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2006), *Kế hoạch phát triển kinh tế - xã hội 5 năm 2006 - 2010*, Hà Nội.
4. Bộ Tài chính (2002), *Quyết định số 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.
5. Bộ Tài chính (2003), *Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 về ban hành và công bố 4 Chuẩn mực kế toán Việt Nam (Đợt 2)*, Hà Nội.
6. Bộ Tài chính (2004), *Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 về ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Hà Nội.
7. Bộ Tài chính (1996), *Quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 về ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà Nội.
8. Bộ Tài chính (2006), *Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 về ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà Nội.
9. Bộ Tài chính (2000), *Quyết định số 166/1999/QĐ-BTC ngày ngày 30/12/1999 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Hà Nội.
10. Bộ Tài chính (1999), *Quyết định số 1864/1998/QĐ-BTC ngày 16/12/1998 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ kế toán DN xây lắp*, Hà Nội.

11. Bộ Tài chính (1996), *Quyết định số 1062-TC/QĐ/CSTC ngày 14/11/1996 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ*, Hà Nội.
12. Bộ Tài chính (1980), *Quyết định số 222/TC-CDKT ngày 11/10/1980 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ kế toán TSCĐ trong các xí nghiệp quốc doanh*, Hà Nội.
13. Bộ Tài chính (1986), *Quyết định số 507-TC/ĐTXD ngày 22/7/1986 của Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, khấu hao TSCĐ và định mức khấu hao TSCĐ*, Hà Nội.
14. Bộ Tài chính (1990), *Thông tư số 33-TC/CN ngày 31/7/1990 của Bộ Tài chính ban hành Quy định chế độ khấu hao TSCĐ*, Hà Nội.
15. Bộ Tài chính (2005), *Thông tư 126/2004/TT-BTC ngày 24/12/2004 hướng dẫn thực hiện Nghị định số 187/2004/NĐ-CP ngày 16/11/2004 của Chính phủ về việc chuyển công ty nhà nước thành công ty cổ phần*, Hà Nội.
16. Bộ Tài chính (2000), *Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
17. Bộ Tài chính (1999), *Tài liệu hội thảo về Chuẩn mực kế toán Việt Nam*, Hà Nội.
18. Bộ Xây dựng (2007), *Báo cáo kiểm điểm nhiệm vụ kế hoạch năm 2006 và phương hướng, nhiệm vụ kế hoạch năm 2007 của ngành xây dựng*, Hà Nội.
19. Nguyễn Văn Công (1995), *Phân tích báo cáo tài chính và hoạt động kinh doanh*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
20. Công ty Cầu 5 Thăng Long (2007), *Báo cáo tài chính và các văn bản quản lý*, Hà Nội.
21. Công ty cổ phần Cơ giới xây lắp Constrexim (2007), *Báo cáo tài chính và các văn bản quản lý*, Hà Nội.
22. Công ty cổ phần LICOGI 12 (2007), *Báo cáo tài chính và các văn bản quản lý*, Hà Nội.
23. Công ty Xây dựng 789 Bộ Quốc phòng (2007), *Báo cáo tài chính và các văn bản quản lý*, Hà Nội.

24. Nghiêm Văn Dĩnh (2006), *Kinh tế xây dựng công trình giao thông*, Nhà xuất bản Giao thông vận tải, Hà Nội.
25. Đinh Tiên Dũng (2007), “Doanh nghiệp ngành xây dựng trong thời kỳ hội nhập WTO”, Ban Tuyên giáo TW - Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam, Hà Nội.
26. 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.
27. Phạm Văn Dược (1998), *Hướng dẫn tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
28. Phạm Văn Dược (2006), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
29. Đảng Cộng sản Việt Nam (2006), *Văn kiện Đại hội đại biểu toàn quốc lần thứ X*, Nhà Xuất bản Chính trị quốc gia, Hà Nội.
30. Nguyễn Đình Đỗ (2003), *Kế toán và phân tích hoạt động kinh tế trong doanh nghiệp xây lắp*, Nhà xuất bản Xây dựng, Hà Nội.
31. Nguyễn Thị Đông (2006), *Giáo trình Hạch toán kế toán trong các doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
32. Nguyễn Thị Đông (2007), *Giáo trình Lý thuyết hạch toán kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
33. Hennie Van Greuning, Marius Koen (2000), *Các chuẩn mực kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Chính trị quốc gia, Hà Nội.
34. Hội đồng Quốc gia chỉ đạo biên soạn Từ điển Bách khoa Việt Nam (2002), *Từ điển Bách khoa Việt Nam (Quyển 2)*, Nhà xuất bản Từ điển Bách khoa, Hà Nội.
35. Vương Đình Huệ, Đoàn Xuân Tiên (2002), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

36. Hugh A. Adams, Đỗ Thùy Linh (2005), *Hội nhập với các nguyên tắc kế toán và kiểm toán quốc tế*, Nhà xuất bản Chính trị quốc gia, Hà Nội.
37. Bùi Mạnh Hùng (2003), *Giáo trình Kinh tế xây dựng*, Nhà xuất bản Xây dựng, Hà Nội.
38. Phạm Huyền, Dương Văn Chung (1994), *Kế toán phân tích và quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Thành phố Hồ Chí Minh, Thành phố Hồ Chí Minh.
39. Phạm Huyền (1990), *Kế toán đại cương*, Liên hiệp các hội khoa học và kỹ thuật Thành phố Hồ Chí Minh, Thành phố Hồ Chí Minh.
40. Kermit D. Larson (2003), *Kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
41. Đinh Văn Khiên (2006), *Giáo trình Kinh tế xây dựng*, Nhà xuất bản Xây dựng, Hà Nội.
42. 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.
43. Bùi Văn Mai (2006), “Chế độ kế toán doanh nghiệp mới - Thành quả 10 năm đổi mới hệ thống kế toán doanh nghiệp”, *Tài chính*, 2006(5).
44. Nguyễn Minh Phương, Nguyễn Thị Đông (2002), *Giáo trình Kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
45. Cao Lại Quang (2006), “Quyết liệt để về đích sớm”, *Xây dựng*, 2006(1+2).
46. Nguyễn Văn Thơm, Trần Văn Thảo (2003), *Kế toán Mỹ*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.

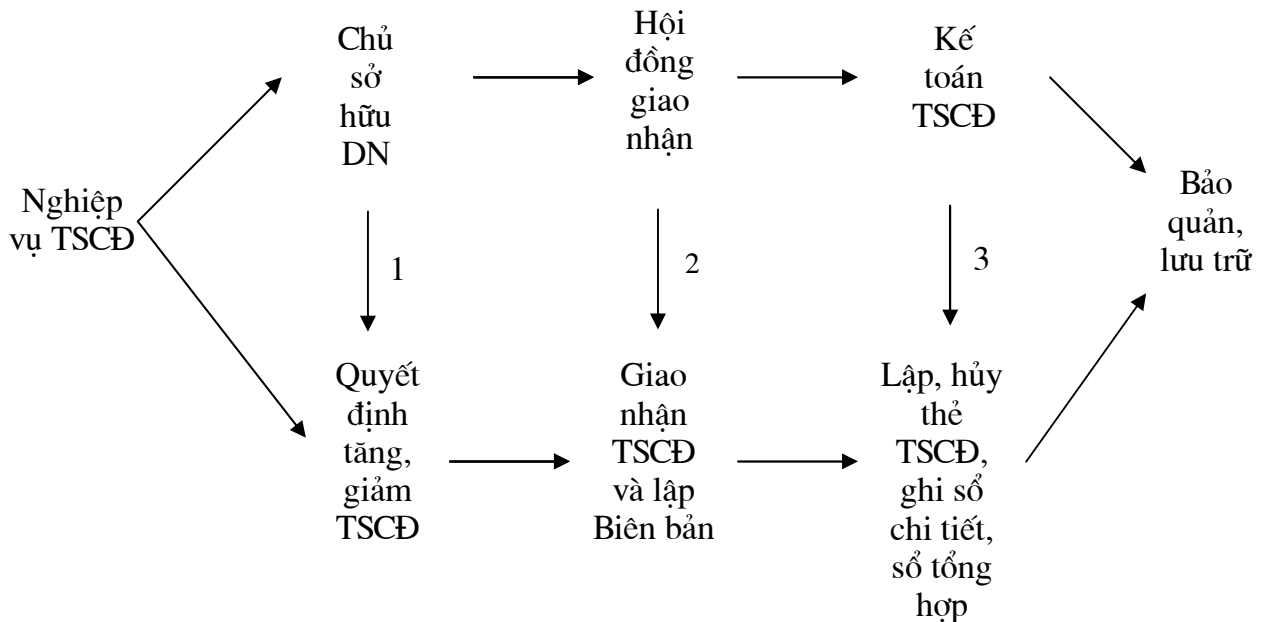
Tiếng Anh

47. Charles H. Gibson (1998), *Financial Statement Analysis*, South - Western College Publishing, United States of America.
48. Frank Wood and Alan Sangster (1999), *Business Accounting I*, Financial Times Professional Limited, Pitman Publishing, Great Britain.

49. Robert F. Meigs, Mary A. Meigs, Mark Bettner, Ray Whittington (1996), *Accounting - The basis for business decisions*, McGraw-Hill Companies, Inc, United States of America .
50. Ronald W. Hilton (2002), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Companies, Inc, United States of America .
51. Paul H. Walgenbach, Ernest I. Hanson, James C. Hamre (1990), *Principles of Accounting*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, United States of America.

PHỤ LỤC 1

Trình tự luân chuyển chứng từ TSCĐ tại các DNXD Việt Nam



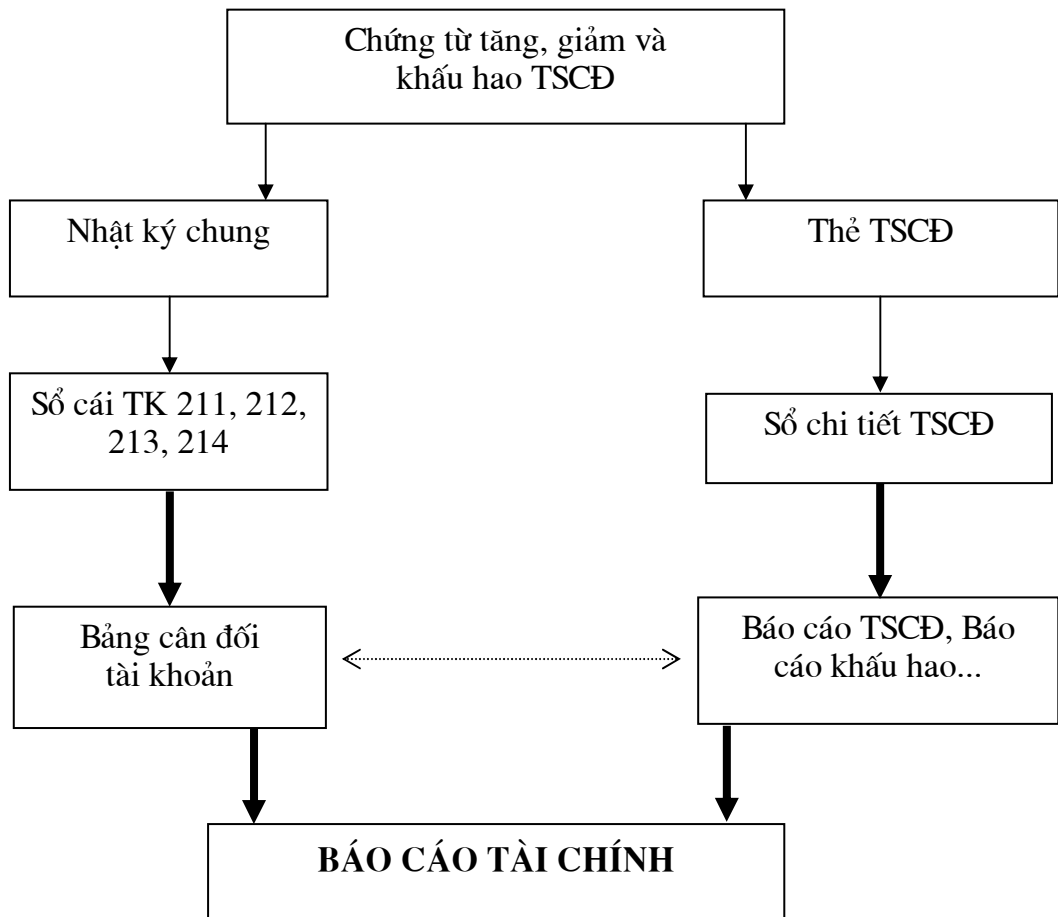
1: Chủ sở hữu DN quyết định tăng, giảm TSCĐ.

2: Hội đồng giao nhận tiến hành giao nhận TSCĐ và lập các chứng từ giao nhận TSCĐ (biên bản giao nhận, biên bản thanh lý, biên bản nghiệm thu khối lượng sửa chữa lớn TSCĐ...)

3: Kế toán TSCĐ thực hiện lập thẻ TSCĐ; ghi sổ chi tiết TSCĐ; sổ tổng hợp TSCĐ; tính và phân bổ khấu hao; lập kế hoạch và theo dõi quá trình sửa chữa TSCĐ; Bảo quản và lưu trữ chứng từ TSCĐ.

PHỤ LỤC 2

Trình tự ghi sổ kế toán TSCĐ tại các DNXD Việt Nam theo hình thức Nhật ký chung



Ghi chú:

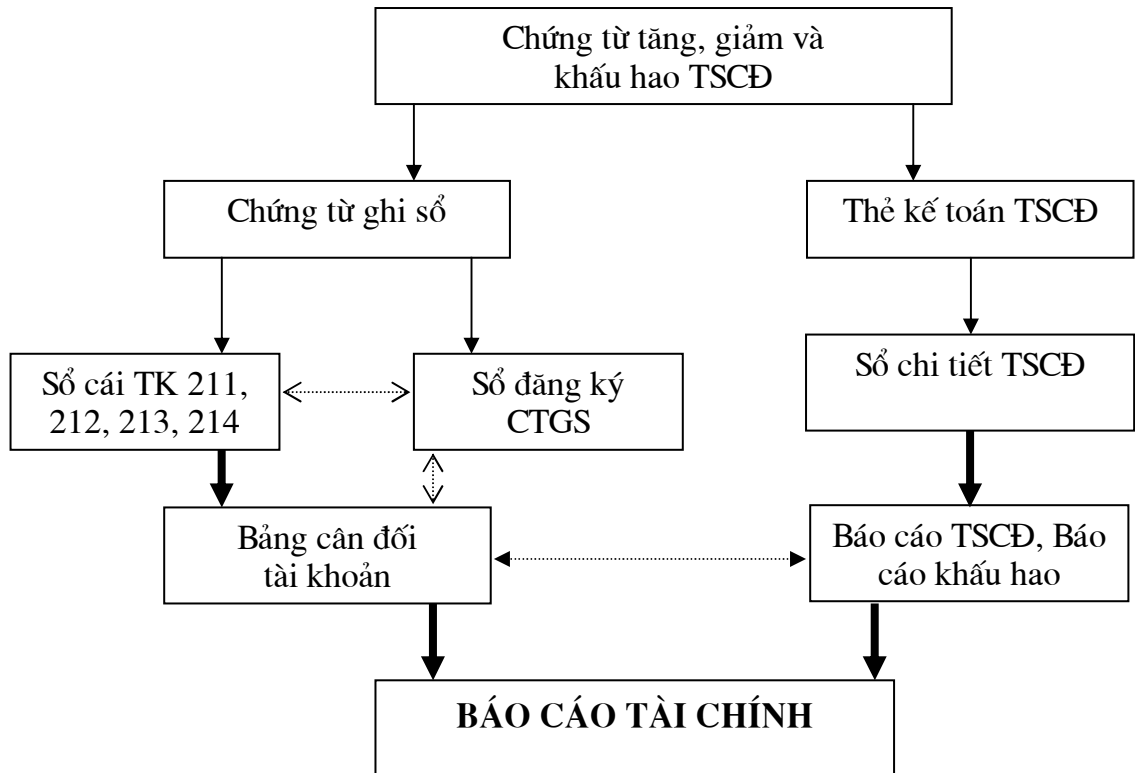
—————> : Ghi hàng ngày hoặc định kỳ

—————> : Ghi cuối kỳ kế toán

←-----> : Quan hệ đối chiếu, kiểm tra số liệu

PHỤ LỤC 3

Trình tự ghi sổ kế toán TSCĐ tại các DNXD Việt Nam theo hình thức Chứng từ - Ghi sổ



Ghi chú:

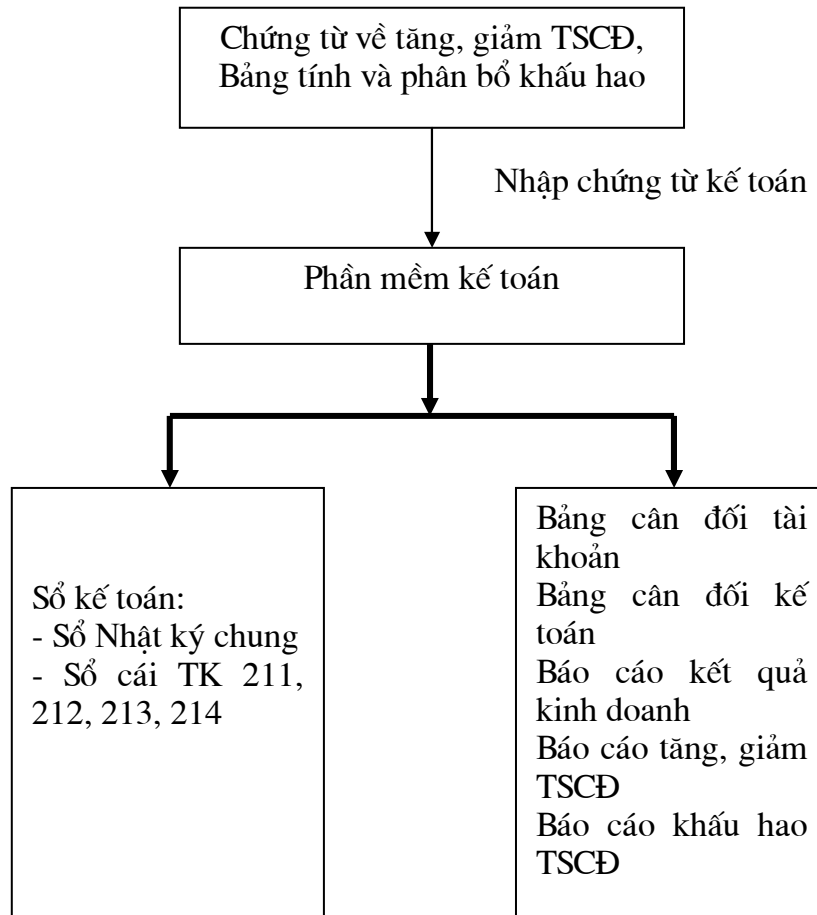
—————▶: Ghi hàng ngày hoặc định kỳ

————▶: Ghi cuối kỳ kế toán

◀-----▶: Quan hệ đối chiếu, kiểm tra số liệu

PHỤ LỤC 4

Trình tự ghi sổ kế toán TSCĐ tại các DNXD Việt Nam theo hình thức Kế toán trên máy vi tính



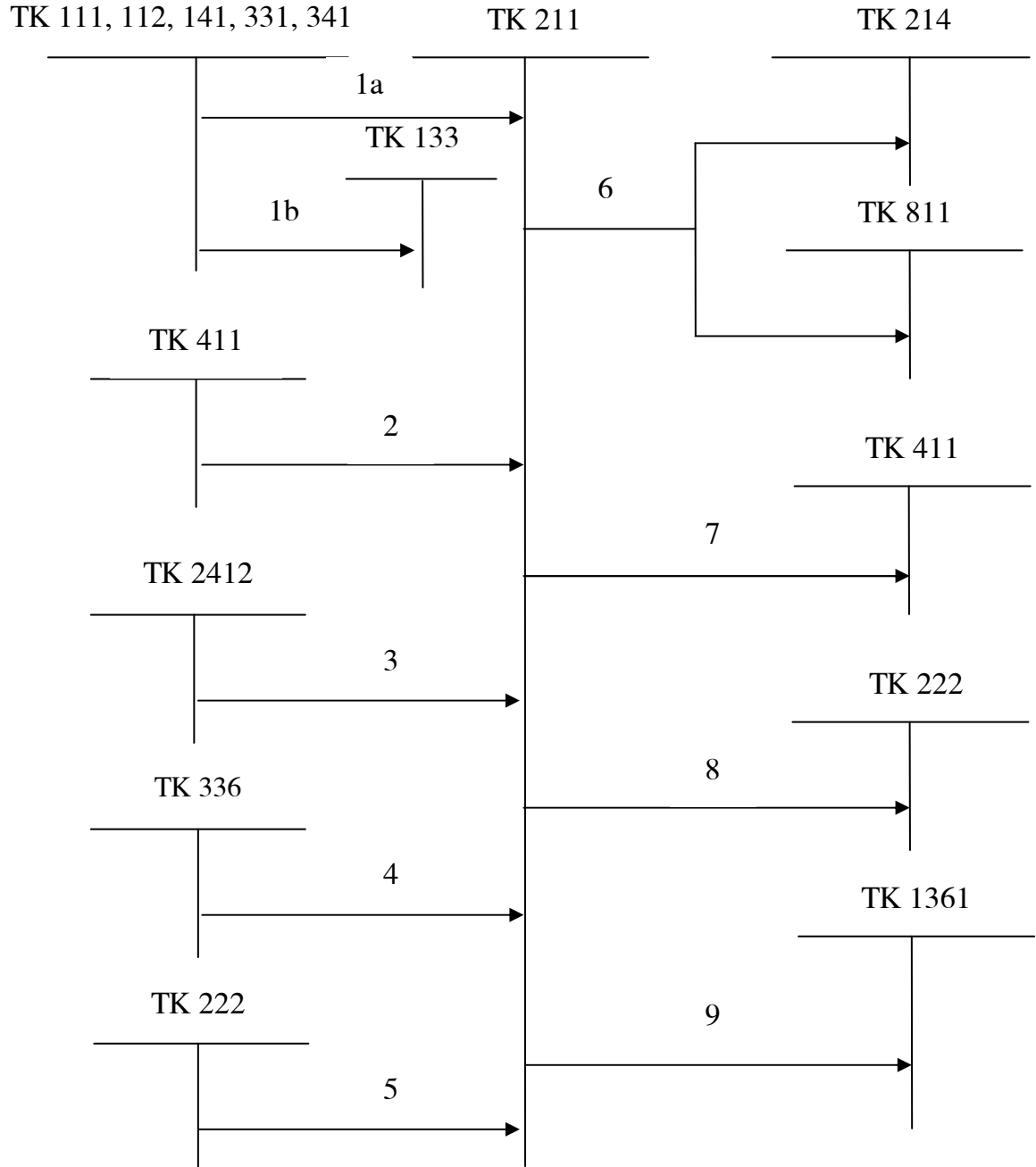
Ghi chú:

—————→ : Ghi hàng ngày hoặc định kỳ

—————→ : Ghi cuối kỳ kế toán

PHỤ LỤC 5

Hạch toán biến động TSCĐHH tại các DNXD Việt Nam

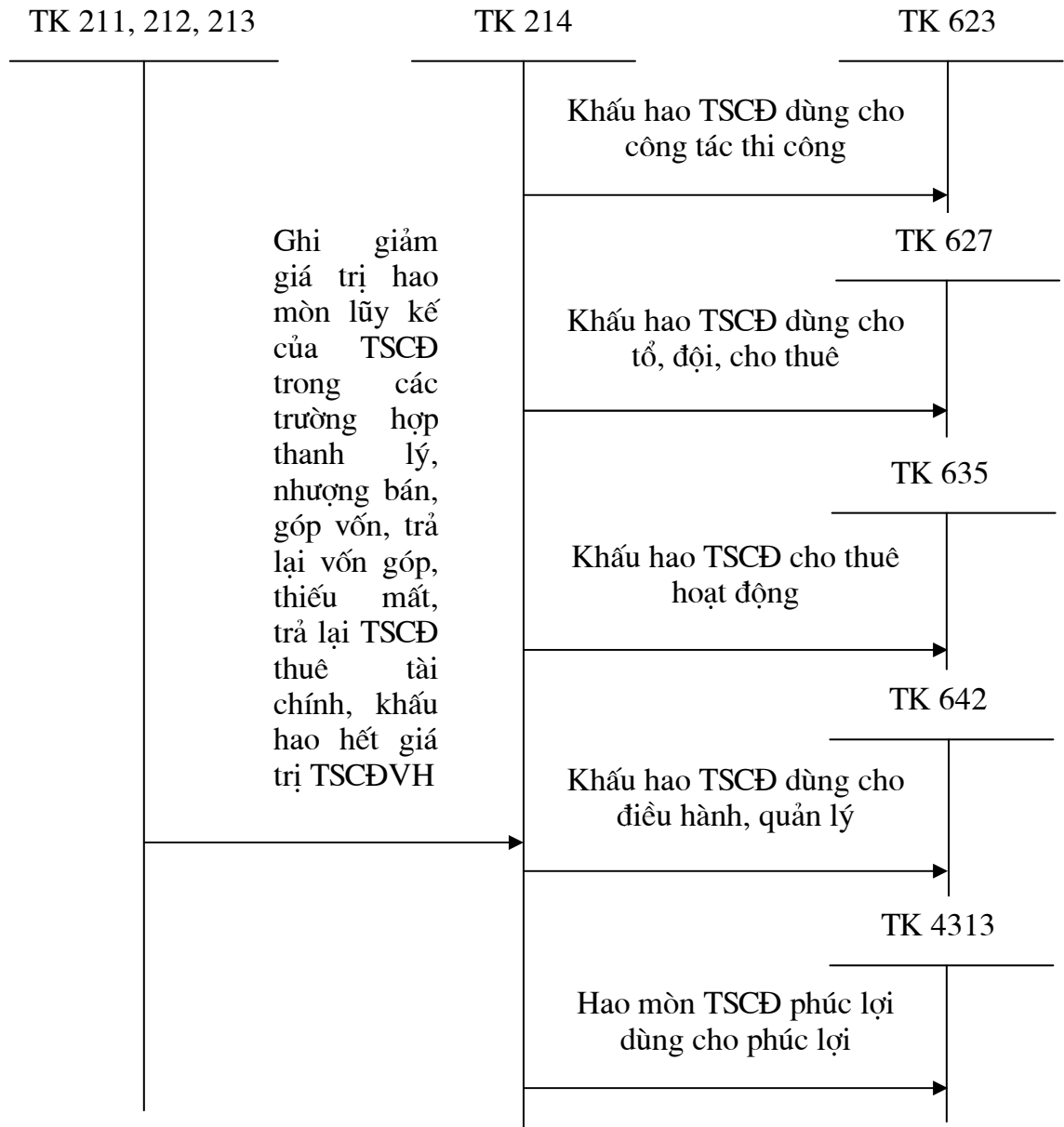


Chú thích:

- 1: TSCĐ tăng do mua sắm; 2: TSCĐ tăng do nhận vốn góp
- 3: TSCĐ tăng do XDCB hoàn thành, bàn giao; 4: TSCĐ tăng do mua nội bộ
- 5: TSCĐ tăng do nhận lại VGLD; 6: TSCĐ giảm do thanh lý, nhượng bán
- 7: TSCĐ giảm do hoàn trả lại vốn góp; 8: TSCĐ giảm do góp vốn liên doanh
- 9: TSCĐ giảm do cấp do đơn vị trực thuộc

PHỤ LỤC 6

Hạch toán khấu hao TSCĐ tại các DNXD Việt Nam

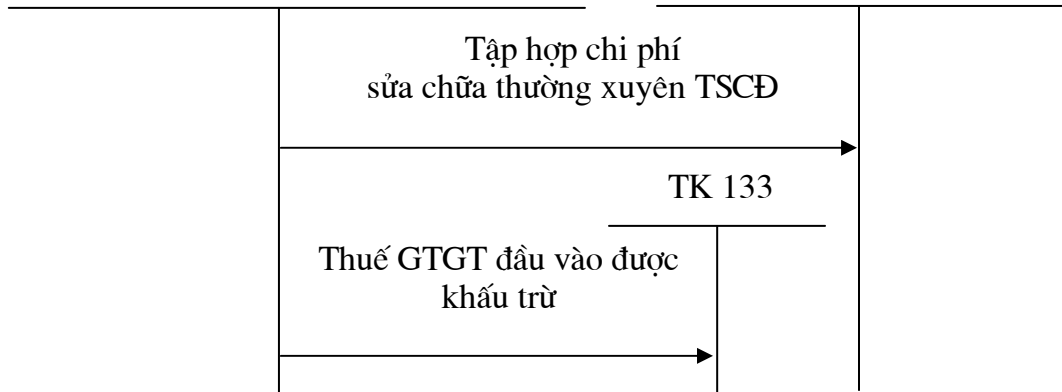


PHỤ LỤC 7

Hạch toán sửa chữa và nâng cấp TSCĐHH tại các DNXD Việt Nam

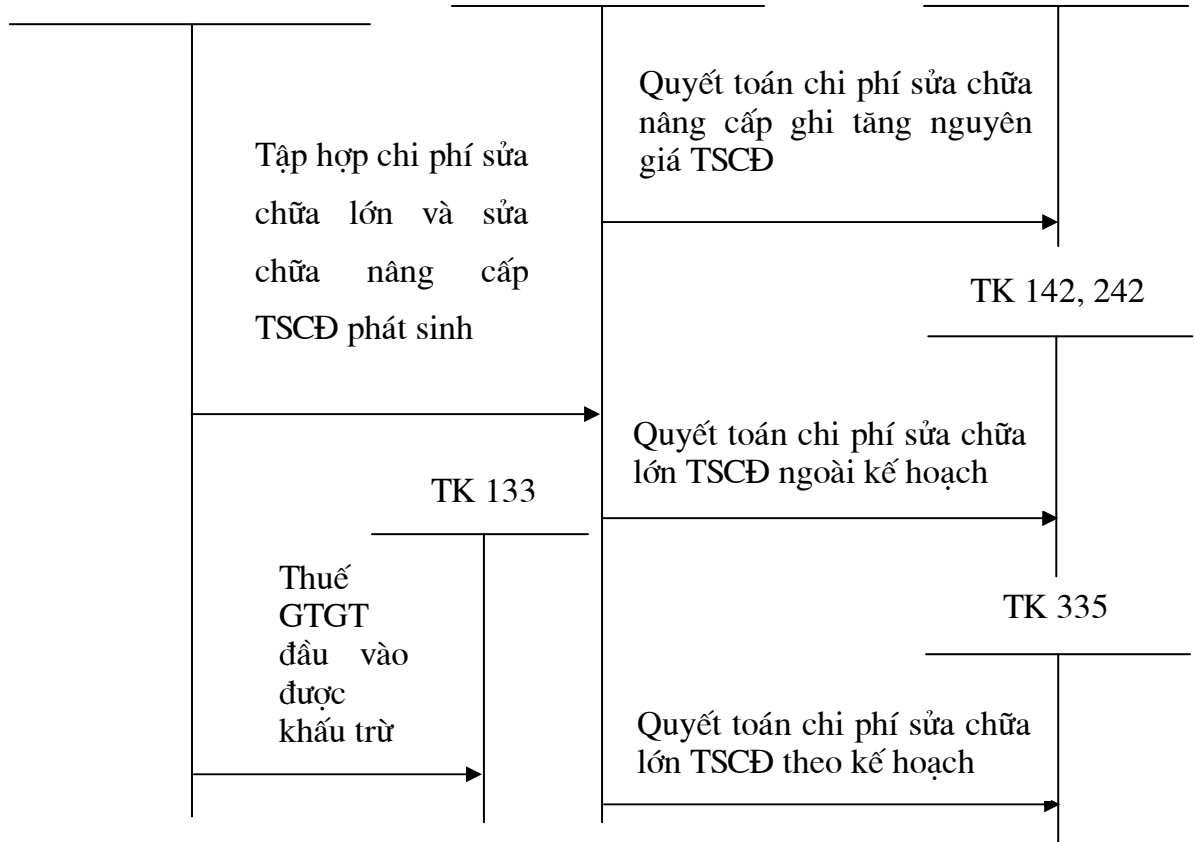
TK 111, 112, 141, 152, 153, 311, 331, 334...

TK 623, 627, 642

TK 111, 112, 141, 152,
153, 242, 311, 331, 334

TK 2413

TK 211



PHỤ LỤC 8**Sổ cái TK 211 tại Công ty 789****Công ty 789 - Bộ Quốc phòng****Mẫu số S02c-DN****147 Hoàng Quốc Việt**(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC
ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính)**SỔ CÁI TÀI KHOẢN**

TK 211: Tài sản cố định hữu hình

Từ ngày 1/10/2006 đến ngày 31/12/2006

Số dư Nợ đầu kỳ: 41.372.289.635

Chứng từ ghi sổ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
Ngày	Số			PS Nợ	PS Có
08/11	00225	Tiền VN gửi NH Quân đội	11212	87.693.060	
30/12	00264	Tạm ứng	141	2.898.405.762	
30/12	00264	Hao mòn phương tiện vận tải	21413		79.920.000
30/12	00264	Xây dựng cơ bản	2412	2.513.989.026	
30/12	00264	Phải trả người bán	331	215.763.092	
30/12	00265	Xây dựng cơ bản	2412	2.513.989.026	

Tổng phát sinh Nợ: 8.229.839.966

Tổng phát sinh Có: 79.920.000

Số dư Nợ cuối kỳ: 49.522.209.601

Lập, ngày 18/1/2007**Kế toán trưởng****Phạm Thị Hiền**

PHỤ LỤC 9**Sổ chi tiết TK 211 tại Công ty 789**

Công ty 789 - Bộ Quốc phòng
147 Hoàng Quốc Việt

Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC
 ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 211: Tài sản cố định hữu hình

Từ ngày 1/10/2006 đến ngày 31/12/2006

Số dư Nợ đầu kỳ: 41.372.289.635

Chứng từ		CTGS		Diễn giải	TK đ/r	Số phát sinh	
Ngày	Số	Ngày	Số			Nợ	Có
8/11	BN1322	8/11	00225	Thanh toán tiền mua máy photocopy - Cty Siêu Thanh	11212	87.693.060	
30/12	PKT1397	30/12	00264	Thanh toán tiền mua cầu thép	141	1.823.234.762	
30/12	PKT1397	30/12	00264	Hạch toán giảm PTVT	21413		79.920.000
				...			
30/12	PKT1555	30/12	00264	Hạch toán tăng nhà xưởng - Trạm trộn BTTP	2412	1.047.805.308	
				...			

Tổng phát sinh Nợ: 8.229.839.966

Tổng phát sinh Có: 79.920.000

Số dư Nợ cuối kỳ: 49.522.209.601

Lập, ngày 18/1/2007

Kế toán trưởng

Phạm Thị Hiền

PHỤ LỤC 10**Sổ cái TK 214 tại Công ty 789****Công ty 789 - Bộ Quốc phòng****Mẫu số S02c1-DN****147 Hoàng Quốc Việt****(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC
ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính)****SỔ CÁI TÀI KHOẢN****TK 214: Hao mòn tài sản cố định****Từ ngày 1/10/2006 đến ngày 31/12/2006****Số dư Có đầu kỳ: 17.553.575.514**

Chứng từ ghi sổ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
Ngày	Số			PS Nợ	PS Có
30/12	00264	Phương tiện vận tải	2113	79.920.000	
30/12	00264	Chi phí khấu hao TSCĐ	6274		251.432.178
30/12	00264	Chi phí tài chính	635		336.379.066
30/12	00264	Chi phí quản lý doanh nghiệp	6424		16.074.104
		...			

Tổng phát sinh Nợ: 79.920.000

Tổng phát sinh Có: 2.096.122.689

Số dư Có cuối kỳ: 19.569.778.203

Lập, ngày 18/1/2007**Kế toán trưởng****Phạm Thị Hiền**

PHỤ LỤC 11**Sổ chi tiết TK 214 tại Công ty 789**

Công ty 789 - Bộ Quốc phòng
147 Hoàng Quốc Việt

Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC
 ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 214: Hao mòn tài sản cố định

Từ ngày 1/10/2006 đến ngày 31/12/2006

Số dư Có đầu kỳ: 17.553.575.514

Chứng từ		CTGS		Diễn giải	TK đ/r	Số phát sinh	
Ngày	Số	Ngày	Số			Nợ	Có
30/12	PKT1397	30/12	00264	HT giảm PTVT	2113	79.920.000	
30/12	PKT1402	30/12	00264	Phân bổ khấu hao PTVT	6424		113.186.687
30/12	PKT1402	30/12	00264	Phân bổ khấu hao TBQL	6424		38.217.813
30/12	PKT1402	30/12	00264	Phân bổ khấu hao nhà xưởng	6274		46.075.148
30/12	PKT1402	30/12	00264	Phân bổ khấu hao MMTB	6274		151.239.664
30/12	PKT1402	30/12	00264	Phân bổ khấu hao PTVT	6274		50.629.366
30/12	PKT1402	30/12	00264	Phân bổ khấu hao CP tài chính	635		334.957.208
				...			

Tổng phát sinh Nợ: 79.920.000

Tổng phát sinh Có: 2.096.122.689

Số dư Có cuối kỳ: 19.569.778.203

Lập, ngày 18/1/2007

Kế toán trưởng

Phạm Thị Hiền

PHỤ LỤC 12**Sổ cái TK 211 tại Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim****Constrexim Holdings****Công ty cp Xây lắp cơ giới Constrexim****SỔ CÁI TÀI KHOẢN**

TK 211: Tài sản cố định hữu hình

Từ ngày 1/1/2006 đến ngày 31/12/2006

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
Ngày	Số			Nợ	Có
		Dư đầu năm		7.931.489.227	
		Tổng phát sinh trong năm		11.084.570.285	
		Dư cuối năm		19.016.059.512	
		Tiền mặt VND	1111	103.849.486	
		Phải trả đối tượng khác	3318	4.916.689.708	
		Phải trả nội bộ khác	3362	5.501.598.737	
		Phải trả, phải nộp khác	3388	562.432.354	

Lập, ngày 24/1/2007**Kế toán trưởng**

PHỤ LỤC 13**Sổ chi tiết TK 211 tại Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim****Constrexim Holdings****Công ty cp Xây lắp cơ giới Constrexim****SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN**

TK 211: Tài sản cố định hữu hình

Từ ngày 1/1/2006 đến ngày 31/12/2006

Dự Nợ đầu năm: 7.931.489.227

Phát sinh Nợ: 11.084.570.285

Phát sinh Có: 0

Dư Nợ cuối năm: 19.016.059.512

Ngày	Số CT	Diễn giải	TK ĐƯ	PS Nợ	PS Có
17/1	0046C	Thanh toán tiền lắp đặt tổng đài	1111	12.940.000	
26/1	0150C	Thanh toán máy tính xách tay	1111	19.416.178	
31/3	GS174A	HT tặng máy toàn đạc	3318	113.854.160	
3/4	GS175B	HT tặng xe cầu Tadano	3362	750.000.000	
21/4	0365C	Thanh toán máy tính xách tay	1111	13.723.581	
30/6	GS371	Mua máy xúc Kobelco	3318	2.211.581.500	
15/9	GS528	HT tặng xe trộn bê tông	3362	2.351.598.737	
20/9	GS532	HT tặng máy toàn đạc	3318	116.568.182	
31/10	1022C	Phụ tùng máy toàn đạc điện tử	1111	1.942.727	
17/11	1077C	Thủ tục đăng ký xe trạm trộn BT và mua phụ kiện	1111	55.827.000	
28/11	GS710	HT tặng ô tô mua từ Cty mẹ	3362	2.400.000.000	
30/11	GS730B	HT tặng trạm trộn BT mua mới	3318	1.666.666.666	
11/12	GS748	HT tặng máy lu rung mua mới	3318	808.019.200	
31/12	GS828	HT tặng TSCĐ do các đội mua	3388	562.432.354	

*Lập, ngày 24/1/2007***Kế toán trưởng**

PHỤ LỤC 14**Sổ cái TK 214 tại Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim****Constrexim Holdings****Công ty cp Xây lắp cơ giới Constrexim****SỔ CÁI TÀI KHOẢN**

TK 214: Hao mòn tài sản cố định

Từ ngày 1/1/2006 đến ngày 31/12/2006

Chứng từ		Diễn giải	TK đ/ư	Số tiền	
Ngày	Số			Nợ	Có
		Dư đầu năm			3.297.124.054
		Tổng phát sinh trong năm			2.771.357.550
		Dư cuối năm			6.068.481.604
		CP sử dụng máy thi công - Xây lắp	6231		69.496.136
		CP sản xuất chung - Xây lắp	6271		15.974.435
		CP dụng cụ sản xuất - Cơ giới	62723		2.569.238.771
		CP khấu hao TSCĐ	6424		91.648.208
		CP - Thuế, phí và lệ phí	6425		25.000.000

Lập, ngày 24/1/2007**Kế toán trưởng**

PHỤ LỤC 15**Sổ chi tiết TK 214 tại Công ty cổ phần Xây lắp cơ giới Constrexim****Constrexim Holdings****Công ty cp Xây lắp cơ giới Constrexim****SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN**

TK 214: Hao mòn tài sản cố định

Từ ngày 1/1/2006 đến ngày 31/12/2006

Dự Có đầu năm: 3.297.124.054

Phát sinh Nợ: 0

Phát sinh Có: 2.771.357.550

Dư Có cuối năm: 6.068.481.604

Ngày	Số CT	Diễn giải	TK ĐƯ	PS Nợ	PS Có
31/12	GS868	Phân bổ giáo chống cốp pha các đội mua năm 2006	6231:104		4.136.364
		Phân bổ giáo chống cốp pha các đội mua năm 2006	6231:108		3.500.000
		Phân bổ giáo chống cốp pha các đội mua năm 2006	6231:139		7.729.166
		Phân bổ giáo chống cốp pha các đội mua năm 2006	6231:127		8.037.518
		Phân bổ giáo chống cốp pha các đội mua năm 2006	6271:048		6.442.819
		Phân bổ giáo chống cốp pha các đội mua năm 2006	6271:100		5.850.000
		...			
31/12	GS872	HT khấu hao TSCĐ năm 2006	6424		91.648.208
		HT khấu hao TSCĐ năm 2006	62723		2.569.238.771
		HT khấu hao TSCĐ năm 2006	6425		25.000.000

Lập, ngày 24/1/2007**Kế toán trưởng**

PHỤ LỤC 16**Sổ chi tiết TK 211 tại Công ty cổ phần LICOGI 12****Công ty cổ phần LICOGI 12****SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN**

TK 211: Tài sản cố định hữu hình

Từ ngày 1/7/2007 đến ngày 30/9/2007

Chứng từ		Họ tên	Diễn giải	TK đư	PS Nợ	PS Có
Ngày	Số					
TK 2112 - TSCĐHH - Nhà cửa, vật kiến trúc						
			Số dư đầu kỳ		9.626.455.000	
1/7	PKHT03/07	PKT	Khu phụ trợ trạm BT 12.1	1361		489.494.578
1/7	PKHT03/07	PKT	Tầng Khu phụ trợ 12.1	5122	489.494.578	
			Cộng phát sinh		489.494.578	489.494.578
			Số dư cuối kỳ		9.626.455.000	
TK 2113 - TSCĐHH - Máy móc thiết bị						
			Số dư đầu kỳ		84.859.273.737	
31/07	PKHT23/7	PKT	Tầng máy nghiền đá	3312	1.142.857.143	
31/07	PKHT24/7	PKT	Tầng hệ thống SXBT lạnh	3312	4.980.000.000	
			...			
			Cộng phát sinh		18.805.972.994	
			Số dư cuối kỳ		103.665.246.731	
TK 2114 - TSCĐHH - Phương tiện vận tải, truyền dẫn						
			Số dư đầu kỳ		13.689.288.747	
			...			
31/8	PKHT55/08	PKT	Tầng 2 xe trạm trộn BT	3312	2.698.514.286	
			Cộng phát sinh		3.281.711.904	
			Số dư cuối kỳ		16.971.000.651	
TK 2115 - TSCĐHH - Thiết bị, dụng cụ quản lý						
			Số dư đầu kỳ		4.151.075.524	
31/7	PKHT55/07	PCG	Tầng máy bơm hút cát	1418	12.880.000	
31/7	PKHT72/07	PTC	Tầng máy tính xách tay	1418	18.096.960	
			Cộng phát sinh		30.976.960	
			Số dư cuối kỳ		4.182.052.484	
			Số dư đầu kỳ		112.326.093.008	
			Cộng phát sinh		22.608.156.436	489.494.578
			Số dư cuối kỳ		134.444.754.866	

Kế toán trưởng
Ngô Đức Long

PHỤ LỤC 17**Sổ chi tiết TK 214 tại Công ty cổ phần LICOGI 12****Công ty cổ phần LICOGI 12****SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN**

TK 214: Hao mòn tài sản cố định hữu hình

Từ ngày 1/7/2007 đến ngày 30/9/2007

Chứng từ		Họ tên	Diễn giải	TK đư	PS Nợ	PS Có
Ngày	Số					
TK 21412 - Hao mòn TSCĐHH - Nhà cửa, vật kiến trúc						
			Số dư đầu kỳ			765.199.397
30/9	PKHT87/09	PKT	KH xưởng Phú Thị	62354		137.097.293
30/9	PKHT87/09	PKT	KH xe máy quản lý	6424		52.306.013
			...			
			Cộng phát sinh			189.403.306
			Số dư cuối kỳ			954.602.703
TK 21413 - Hao mòn TSCĐHH - Máy móc thiết bị						
			Số dư đầu kỳ			66.653.932.160
30/09	PKHT87/09	PKT	KH Trạm BT Sơn La	1363		540.598.159
30/09	PKHT87/09	PKT	KH CT Cọc Đồng Mô	62314		28.722.691
30/09	PKHT87/09	PKT	KH xe máy phục vụ	62714		9.044.670
			...			
			Cộng phát sinh			2.282.993.966
			Số dư cuối kỳ			68.815.926.126
TK 21414 - Hao mòn TSCĐHH - Phương tiện vận tải, truyền dẫn						
			Số dư đầu kỳ			6.878.090.776
30/09	PKHT87/09	PKT	KH CT TĐ Bản Chất	62334		119.562.195
30/09	PKHT87/09	PKT	KH xe máy quản lý	6424		89.692.303
			...			
			Cộng phát sinh			460.449.166
			Số dư cuối kỳ			7.338.539.942
			...			
			Số dư đầu kỳ			103.975.324.616
			Cộng phát sinh			5.558.996.832
			Số dư cuối kỳ			109.534.321.448

Kế toán trưởng
Ngô Đức Long

PHỤ LỤC 18**Tổng hợp TK 211 tại Công ty cổ phần LICOGI 12****Công ty cổ phần LICOGI 12****TỔNG HỢP TÀI KHOẢN 211**

Từ ngày 1/7/2007 đến ngày 30/9/2007

Số hiệu	Tên TK	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	C ó	Nợ	Có	Nợ	C ó
211	TSCĐHH	112.326.093.008		22.608.156.436	489.494.578	134.444.754.866	
2112	Nhà cửa, vật kiến trúc	9.626.455.000		489.494.578	489.494.578	9.626.455.000	
2113	Máy móc thiết bị	84.859.273.737		18.805.972.994		103.665.246.731	
2114	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	13.689.288.747		3.281.711.904		16.971.000.651	
2115	Thiết bị, dụng cụ quản lý	4.151.075.524		30.976.960		4.182.052.484	

Kế toán trưởng**Ngô Đức Long**

PHỤ LỤC 19**Tổng hợp TK 214 tại Công ty cổ phần LICOGI 12**

Công ty cổ phần LICOGI 12

TỔNG HỢP TÀI KHOẢN 214

Từ ngày 1/7/2007 đến ngày 30/9/2007

Số hiệu	Tên TK	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
214	HM TSCĐ		103.975.324.616		5.558.996.832		109.534.321.448
2141	HMTSCĐHH		77.263.383.945		3.077.419.057		80.340.803.002
21412	Nhà cửa, vật kiến trúc		765.199.397		189.403.306		954.602.703
21413	MMTB		66.532.932.160		2.282.993.966		68.815.926.126
21414	PTVT, truyền dẫn		6.878.090.776		460.449.166		7.338.539.942
21415	Thiết bị, dụng cụ quản lý		3.087.161.612		144.572.619		3.231.734.231
2142	HMTSCĐ thuê TC		26.482.865.359		2.459.773.917		28.942.639.276
21422	MMTB		14.790.271.491		1.366.430.541		16.156.702.032
21423	PTVT, truyền dẫn		11.692.593.868		1.093.343.376		12.785.937.244
2143	HMTSCĐVH		229.075.312		21.803.858		250.879.170
21438	TSCĐVH khác		229.075.312		21.803.858		250.879.170

Kế toán trưởng**Ngô Đức Long**

PHỤ LỤC 20

Tổng công ty Xây dựng Thăng Long
Công ty Cầu 5 Thăng Long

BÁO CÁO TSCĐ NĂM 2005

(Đơn vị: Đồng)

Thẻ TS	Tên TSCĐ	Ngày khấu hao	TSCĐ đầu kỳ			Khấu hao trong năm	TSCĐ cuối kỳ		
			Nguyên giá	HM lũy kế	Giá trị còn lại		Nguyên giá	HM lũy kế	Giá trị còn lại
2 4	Nhà cửa		8.358.510.634	1.576.852.403	6.781.658.231	285.860.400	8.658.574.718	1.862.712.803	6.795.861.915
	- Khu nhà ở 4 tầng	1/1/05	1.988.688.800	999.732.400	988.956.400	74.400.000	1.988.688.800	1.074.132.400	914.556.400
	- Khu kho XCK	1/1/02	1.438.608.470	356.585.415	1.082.023.055	51.600.000	1.438.608.470	408.185.415	1.030.423.055
	- ...								
0001	Máy móc thiết bị		18.831.987.585	9.375.323.585	9.456.664.000	2.193.442.348	19.187.341.549	11.541.481.252	7.645.860.297
	- Máy ép khí 10/8	1/1/02	65.270.000	52.270.000	13.000.000	8.400.000	65.270.000	60.670.000	4.600.000
	- ...								
010	Phương tiện v.tải		21.939.197.052	7.859.837.770	14.079.359.282	2.326.802.098	21.939.197.052	10.186.639.868	11.752.557.184
	- Xe KAMAZ	1/1/02	448.920.238	256.940.238	191.980.000	44.904.000	448.920.238	301.844.238	147.076.000
	- ...								
01	Dụng cụ quản lý		647.361.259	351.270.899	296.090.360	124.304.472	1.066.884.868	475.575.371	591.309.497
	- Máy photo	1/1/01	33.000.000	26.400.000	6.600.000	6.600.000	33.000.000	33.000.000	0
	- ...								
	Thuê tài chính		2.461.516.831	1.121.853.000	1.339.663.831	246.180.000	2.461.516.831	1.368.033.000	1.093.483.831
	- Máy bơm bê tông	1/1/02	1.213.683.000	559.920.000	653.763.000	121.380.000	1.213.683.000	681.300.000	532.383.000
	- ...								
	Tổng cộng		52.238.573.361	20.285.137.657	31.953.435.704	5.176.589.318	53.313.515.018	25.434.442.294	27.879.072.724

PHỤ LỤC 21

Tổng công ty Xây dựng và Phát triển hạ tầng
Công ty cổ phần LICOGI 12

BẢN ĐĂNG KÝ KHẤU HAO TSCĐ NĂM 2007

TT	Loại TSCĐ	Năm sử dụng	Ký hiệu	Nguyên giá	KH đến 31/12/06	GTCL 1/1/07	Tg SD CL	KH năm 2007	KH đến 31/12/07	GTCL 31/12/07	Ghi chú
A	TSCĐHH			101.111.515.587	72.544.936.270	28.566.579.317		8.411.391.111	80.956.327.381	20.155.188.206	
I	Nhà cửa			1.010.821.116	670.332.279	340.488.837		113.496.279	783.828.558	226.992.558	
1	Khu đường 1A			1.010.821.116	670.332.279	340.488.837	3	113.496.279	783.828.558	226.992.558	
II	Thiết bị máy móc			84.425.909.252	62.818.981.919	21.606.927.333		6.477.572.262	69.296.554.181	15.129.355.071	
1	Đảm rung SAKAI	1995	Sakai	907.000.000	907.000.000	0		0	907.000.000	0	
2	Máy đào CAT	1999	330B	1.800.000.000	1.264.393.505	535.606.495	2	267.803.248	1.532.196.753	267.803.248	
3	...										
III	TSCĐ khác			3.900.407.058	2.832.382.493	1.068.024.565		501.484.838	3.333.867.331	566.539.727	
1	Máy đo đỉnh	2003	DZJ3	15.500.000	11.337.959	4.162.041	1	4.162.041	15.500.000	0	
2	...										
IV	Phtien vận tải			11.774.378.161	6.223.239.579	5.551.138.582		1.318.837.732	7.542.077.311	4.232.300.850	
1	Ô tô đầu kéo	2002	MAZ	469.153.762	307.061.862	162.091.900	2	81.045.950	388.107.812	81.045.950	
B	TSCĐVH			584.385.576	133.619.278	450.766.298		58.438.556	192.057.834	392.327.742	
1	Thương hiệu			522.000.000	130.500.000	391.500.000	7	52.200.000	182.700.000	339.300.000	
2	...										
C	TSCĐ thuê TC			71.064.321.832	21.563.327.525	49.500.994.307		9.900.198.861	31.463.526.386	39.600.795.446	
1	Xúc KOMATSU	2004	No1	3.275.524.720	1.019.462.148	2.256.062.572	5	451.212.514	1.470.674.662	1.804.850.058	
2	...										
	Cộng A+B+C			172.760.222.995	94.241.883.073	78.518.339.922		18.370.028.528	112.611.911.601	60.148.311.394	
	Dự kiến tăng 2007			23.796.407.312	0	23.796.407.312		1.747.977.428	1.747.977.428	22.048.429.884	
1	Cầu tháp	T7/07		11.709.465.600	0	11.709.465.600	7	836.390.400	836.390.400	10.873.075.200	
2	...										
	Tổng cộng			185.702.960.627	97.710.668.545	87.992.292.082		21.966.968.477	117.876.637.260	67.826.323.367	

PHỤ LỤC 22

Bộ Quốc phòng
Công ty 789

BÁO CÁO TĂNG TSCĐ NĂM 2006

(Đơn vị tính: Đồng)

TT	Tên TSCĐ	Nước sản xuất	Thời gian bắt đầu KH	Nguyên giá			Số năm KH	Mức KH 1 năm	GTCL 30/9/2006
				Quỹ tự đầu tư	Quỹ khấu hao	Cộng			
A	Máy móc thiết bị			0	3.540.710.299	3.540.710.299		895.726.109	3.171.322.246
	<i>Xí nghiệp 1789</i>			<i>0</i>	<i>57.440.000</i>	<i>57.440.000</i>		<i>19.146.667</i>	<i>52.653.333</i>
1	Giáo Pal		T4/2006	0	57.440.000	57.440.000	3	19.146.667	52.653.333
	<i>Xí nghiệp 2789</i>			<i>0</i>	<i>30.000.000</i>	<i>30.000.000</i>		<i>10.000.000</i>	<i>23.333.334</i>
1	Máy kinh vĩ điện tử	Nhật Bản	T3/2006	0	30.000.000	30.000.000	3	10.000.000	23.333.334
	<i>Xí nghiệp 3789</i>			<i>0</i>	<i>50.440.000</i>	<i>50.440.000</i>		<i>16.813.333</i>	<i>37.829.998</i>
1	Máy kinh vĩ điện tử	TQuốc	T1/2006	0	16.580.000	16.580.000	3	5.526.667	12.434.999
2	...								
	<i>Xí nghiệp 4789</i>			<i>0</i>	<i>3.299.847.619</i>	<i>3.299.847.619</i>		<i>815.438.549</i>	<i>2.954.522.901</i>
12	Máy xúc Hitachi	Nhật Bản	T7/2006	0	556.380.952	556.380.952	5	111.276.190	528.561.905
B	Dụng cụ quản lý			0	231.083.867	231.083.867		73.470.743	218.291.972
	<i>Xí nghiệp 2789</i>			<i>0</i>	<i>11.156.208</i>	<i>11.156.208</i>		<i>3.718.736</i>	<i>9.296.840</i>
	<i>Văn phòng công ty</i>			<i>0</i>	<i>189.018.092</i>	<i>189.018.092</i>		<i>59.448.818</i>	<i>182.662.490</i>
	...								
	Tổng cộng			0	4.603.864.166	4.603.864.166		969.196.852	3.389.614.218

PHỤ LỤC 23

Tổng công ty Xây dựng và Phát triển hạ tầng
Công ty cổ phần LICOGI 12

BẢNG TRÍCH KHẤU HAO TSCĐ QUÝ IV NĂM 2006

(Đơn vị tính: Đồng)

TT	Loại TSCĐ	Ký hiệu	Số đăng ký	Nguyên giá	KH lũy kế đầu kỳ	GTCL đầu kỳ	KH quý 4/06	CT cọc cầu 05-07	Phục vụ quản lý	...	Ca máy ngừng nghỉ
A	TSCĐHH			99.934.311.033	69.809.730.646	30.124.580.387	2.731.719.765	74.897.410	162.782.781		515.396.401
I	Nhà cửa	A1-GP		1.010.821.116	627.771.174	383.049.942	42.561.105		42.561.105		
II	MMTB			83.164.895.178	60.689.199.945	22.475.695.233	2.129.781.967	67.656.243	0		512.975.108
1	Đảm rung	Sakai		907.000.000	907.000.000	0					
15	Máy đóng cọc	D408	No2	2.500.000.000	2.460.595.089	39.404.911	39.404.911	35.142.016			0
	...										
III	TSCĐ khác			3.984.216.578	2.655.434.151	1.328.782.427	176.947.338	4.051.058	32.696.640		2.421.293
75	Săm pô búa		03 cái	21.636.025	19.742.871	1.893.154	1.893.154	1.893.154			
	...										
IV	Ptận vận tải			11.774.378.161	5.837.325.376	5.937.052.785	382.429.355	3.190.109	87.525.036		0
4	Đuôi xe sơ mi		29S2096	200.000.000	193.369.494	6.630.506	6.630.506	2.210.167			
	...										
B	TSCĐVH			584.385.576	171.209.639	413.175.937	14.609.639		14.609.639		
1	Thương hiệu			522.000.000	169.650.000	352.350.000	13.050.000		13.050.000		
	...										
C	TSCĐ thuê TC			71.063.321.842	19.103.543.618	51.959.778.224	2.459.773.917	0	0		123.025.731
1	Xúc Komatsu	No1		3.275.524.720	906.659.019	2.368.865.701	112.803.129				
	...										
	Cộng A+B+C			171.582.018.451	89.084.483.903	82.497.534.548	5.206.104.321	74.897.410	177.392.420		638.422.132

PHỤ LỤC 24
PHÂN TÍCH TÌNH HÌNH TRẠNG BỊ, HIỆU QUẢ SỬ DỤNG TSCĐ - CÔNG TY CỔ PHẦN LICOGI 12

TT	Chỉ tiêu	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	Tổng tài sản	140.133.060.000	266.565.121.000	319.069.376.077	277.545.302.416
2	Tổng giá trị TSCĐ	26.999.423.000	120.228.791.000	120.461.910.922	95.197.015.925
	- Nguyên giá	53.789.668.000	174.978.798.000	189.689.794.502	185.702.960.483
	- Giá trị hao mòn	(26.790.245.000)	(54.690.007.000)	(77.716.852.888)	(100.327.222.737)
3	GTCL bình quân của TSCĐ	24.457.359.493	73.614.107.000	120.345.350.961	107.829.463.423
4	TSCĐHH	26.999.423.000	38.265.420.000	42.323.016.278	37.476.167.141
	- Nguyên giá	53.789.668.000	90.681.582.000	105.744.096.160	114.054.253.075
	- Giá trị hao mòn	(26.790.245.000)	(52.416.162.000)	(63.421.079.882)	(76.578.085.934)
5	TSCĐ thuê tài chính	0	81.553.571.000	69.258.425.336	47.501.004.307
	- Nguyên giá		83.775.216.000	83.423.698.342	71.064.321.832
	- Giá trị hao mòn		(2.221.645.000)	(14.165.273.006)	(23.563.317.525)
6	TSCĐVH	0	469.800.000	391.500.000	398.566.298
	- Nguyên giá		522.000.000	522.000.000	584.385.576
	- Giá trị hao mòn		(52.200.000)	(130.500.000)	(185.819.278)
7	Vay, nợ dài hạn	9.321.525.000	107.946.194.000	97.988.423.560	64.004.984.176
8	Nguồn vốn chủ sở hữu	11.727.243.000	13.042.368.000	15.582.617.947	23.863.487.592
9	Tổng doanh thu	183.545.217.000	206.204.790.000	248.151.660.514	253.461.599.638
10	Tổng doanh thu thuần	183.545.217.000	206.204.790.000	248.151.660.514	253.461.599.638
11	Lợi nhuận trước thuế	2.298.350.000	3.479.080.000	2.579.785.743	2.674.019.876
12	Lợi nhuận sau thuế	1.562.878.000	2.504.938.000	1.857.445.735	1.925.294.311
13	Tỷ suất đầu tư TSCĐ	19,26%	45,1%	37,75%	34,29%
14	Hệ số hao mòn TSCĐ	0,49	0,31	0,41	0,54
15	Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ	43,44%	10,85%	12,94%	25,07%
16	Sức sản xuất của TSCĐ	7,5	2,8	2,06	2,35
17	Sức sinh lời của TSCĐ	0,094	0,047	0,021	0,025
18	Suất hao phí của TSCĐ	10,64	21,16	46,65	40,32
19	Suất sinh lời của vốn CSH	13,33%	19,2%	11,92%	8,07%

PHỤ LỤC 25

PHÂN TÍCH TÌNH HÌNH TRẠNG BỊ, HIỆU QUẢ SỬ DỤNG TSCĐ - CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY LẮP CƠ GIỚI CONSTREXIM

TT	Chỉ tiêu	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	Tổng tài sản	48.329.708.761	63.454.332.191	84.234.348.590	102.425.092.962
2	Tổng giá trị TSCĐ	14.085.694.237	14.517.462.252	13.734.365.173	13.020.448.976
	- Nguyên giá	15.209.773.257	17.977.263.238	19.031.489.227	21.035.707.555
	- Giá trị hao mòn	(1.124.079.020)	(3.459.800.986)	(5.297.124.054)	(8.015.258.579)
3	GTCL bình quân của TSCĐ	7.053.247.820	14.301.578.245	14.125.913.713	13.377.407.075
4	TSCĐHH	14.085.694.237	14.517.462.252	13.254.365.173	12.560.448.976
	- Nguyên giá	15.209.773.257	17.977.263.238	18.531.489.227	20.535.707.555
	- Giá trị hao mòn	(1.124.079.020)	(3.459.800.986)	(5.277.124.054)	(7.975.258.579)
5	TSCĐ thuê tài chính	0	0	0	0
6	TSCĐVH	0	0	480.000.000	460.000.000
	- Nguyên giá			500.000.000	500.000.000
	- Giá trị hao mòn			(20.000.000)	(40.000.000)
7	Vay, nợ dài hạn	13.790.446.678	16.545.000.000	16.752.447.000	17.901.626.000
8	Nguồn vốn chủ sở hữu	7.528.987.198	8.933.484.335	11.497.864.023	13.292.589.986
9	Tổng doanh thu	66.617.597.097	86.775.050.223	93.804.751.870	126.206.127.273
10	Tổng doanh thu thuần	66.617.597.097	86.674.531.250	92.872.512.409	126.206.127.273
11	Lợi nhuận trước thuế	841.672.350	2.445.228.287	2.490.168.900	2.716.245.559
12	Lợi nhuận sau thuế	572.337.198	1.760.564.367	1.792.921.608	1.955.696.803
13	Tỷ suất đầu tư TSCĐ	29,15%	22,88%	16,3%	12,71%
14	Hệ số hao mòn TSCĐ	0,074	0,19	0,28	0,38
15	Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ	53,45%	61,54%	83,72%	102%
16	Sức sản xuất của TSCĐ	9,44	6,06	6,57	9,43
17	Sức sinh lời của TSCĐ	0,12	0,17	0,18	0,20
18	Suất hao phí của TSCĐ	8,38	5,85	5,67	4,92
19	Suất sinh lời của vốn CSH	7,6%	19,7%	15,6%	14,7%

PHỤ LỤC 26
PHÂN TÍCH TÌNH HÌNH TRẠNG BỊ, HIỆU QUẢ SỬ DỤNG TSCĐ - CÔNG TY CẦU 5 THĂNG LONG

TT	Chỉ tiêu	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	Tổng tài sản	131.880.846.260	146.702.219.568	181.776.554.955	186.323.033.572
2	Tổng giá trị TSCĐ	27.741.714.237	31.953.435.704	28.078.587.928	23.821.462.714
	- Nguyên giá	47.209.140.018	52.238.573.361	53.313.515.018	52.459.604.606
	- Giá trị hao mòn	(19.467.425.781)	(20.285.137.657)	(25.434.442.294)	(28.994.231.168)
3	GTCL bình quân của TSCĐ	28.828.010.696	29.847.574.971	30.016.011.816	25.950.025.321
4	TSCĐHH	26.060.230.406	30.613.771.873	26.785.588.893	N/A
	- Nguyên giá	44.747.623.187	49.777.056.530	50.851.998.187	
	- Giá trị hao mòn	(18.687.392.781)	(19.163.284.657)	(24.066.409.294)	
5	TSCĐ thuê tài chính	1.681.483.831	1.339.663.831	1.093.483.831	N/A
	- Nguyên giá	2.461.516.831	2.461.516.831	2.461.516.831	
	- Giá trị hao mòn	(780.033.000)	(1.121.853.000)	(1.368.033.000)	
6	TSCĐVH	0	0	0	0
7	Vay, nợ dài hạn	18.005.957.561	14.558.916.754	9.253.520.944	7.725.677.304
8	Nguồn vốn chủ sở hữu	5.096.714.968	5.914.283.098	5.947.191.994	8.065.067.445
9	Tổng doanh thu	91.773.811.133	70.624.782.250	74.370.275.888	82.824.410.301
10	Tổng doanh thu thuần	91.773.811.133	70.551.199.053	74.370.275.888	82.824.410.301
11	Lợi nhuận trước thuế	640.275.200	0	45.706.800	839.195.191
12	Lợi nhuận sau thuế	435.387.136	0	32.908.896	604.220.538
13	Tỷ suất đầu tư TSCĐ	21,04%	21,78%	15,45%	12,78%
14	Hệ số hao mòn TSCĐ	0,41	0,39	0,48	0,55
15	Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ	18,37%	18,51%	21,18%	33,86%
16	Sức sản xuất của TSCĐ	3,18	2,36	2,48	3,19
17	Sức sinh lời của TSCĐ	0,022	0	0,0015	0,032
18	Suất hao phí của TSCĐ	45,02	-	656,7	30,92
19	Suất sinh lời của vốn CSH	8,54%	-	0,55%	7,5%

PHỤ LỤC 27
PHÂN TÍCH TÌNH HÌNH TRẠNG BỊ, HIỆU QUẢ SỬ DỤNG TSCĐ - CÔNG TY 789

TT	Chỉ tiêu	Năm 2003	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006
1	Tổng tài sản	152.567.655.017	205.310.020.426	288.953.675.626	385.605.279.807
2	Tổng giá trị TSCĐ	24.506.888.911	25.269.936.618	24.634.869.189	27.438.442.372
	- Nguyên giá	37.539.554.308	40.545.237.164	42.381.810.828	47.008.220.575
	- Giá trị hao mòn	(13.032.665.397)	(15.275.300.546)	(17.746.941.639)	(19.569.778.203)
3	GTCL bình quân của TSCĐ	23.983.359.081	24.888.412.765	24.952.402.904	26.036.655.781
4	TSCĐHH	24.506.888.911	25.269.936.618	24.634.869.189	27.438.442.372
	- Nguyên giá	37.539.554.308	40.545.237.164	42.381.810.828	47.008.220.575
	- Giá trị hao mòn	(13.032.665.397)	(15.275.300.546)	(17.746.941.639)	(19.569.778.203)
5	TSCĐ thuê tài chính	0	0	0	0
6	TSCĐVH	0	0	0	0
7	Vay, nợ dài hạn	0	0	0	0
8	Nguồn vốn chủ sở hữu	30.875.719.583	33.609.347.546	38.656.887.873	41.932.710.255
9	Tổng doanh thu	161.484.845.322	192.372.199.917	234.275.182.657	299.225.465.078
10	Tổng doanh thu thuần	161.484.845.322	192.372.199.917	234.275.182.657	299.225.465.078
11	Lợi nhuận trước thuế	3.586.017.379	4.129.577.203	5.759.052.082	7.425.777.789
12	Lợi nhuận sau thuế	2.443.669.284	2.973.820.586	4.143.868.300	5.347.132.608
13	Tỷ suất đầu tư TSCĐ	16,06%	12,31%	8,53%	7,12%
14	Hệ số hao mòn TSCĐ	0,35	0,37	0,42	0,42
15	Tỷ suất tự tài trợ TSCĐ	125,98%	133%	156,91%	152,82%
16	Sức sản xuất của TSCĐ	6,73	7,73	9,39	11,49
17	Sức sinh lời của TSCĐ	0,15	0,17	0,23	0,28
18	Suất hao phí của TSCĐ	6,69	6,03	4,33	3,50
19	Suất sinh lời của vốn CSH	7,91%	8,85%	10,72%	12,75%

PHỤ LỤC 28

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Kính gửi: Ban lãnh đạo Công ty

Đồng kính gửi: Ông (Bà) Kế toán trưởng Công ty và các cô, chú, anh, chị Phòng Kế toán Công ty

Tên tôi là: **Trần Văn Thuận**

Giảng viên Khoa Kế toán - Trường Đại học Kinh tế Quốc dân

Hiện đang học nghiên cứu sinh tại Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, được giao thực hiện luận án với đề tài: *“Hoàn thiện hạch toán tài sản cố định nhằm tăng cường quản lý tài sản cố định trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam”*.

Để có điều kiện thuận lợi cho việc thu thập số liệu nhằm phân tích, tổng hợp thông tin phục vụ cho việc viết luận án tiến sĩ tôi xin được đến khảo sát tại Quý Công ty. Kính mong Ban Giám đốc, Ông (Bà) Kế toán trưởng và các cô, chú, anh, chị Phòng Kế toán Công ty quan tâm tạo điều kiện giúp đỡ để tôi có thể hoàn thành nhiệm vụ học tập của mình. Tôi xin hứa mọi thông tin thu thập được chỉ thuần túy phục vụ cho mục đích học tập, viết luận án mà không sử dụng cho bất cứ một mục đích khác nào.

Tôi xin trân trọng cảm ơn!

Hà Nội, ngày 25 tháng 02 năm 2007

Nghiên cứu sinh

Trần Văn Thuận

PHIẾU KHẢO SÁT
(Phục vụ cho việc viết luận án)

1. Xin cô, chú, anh, chị vui lòng cho biết lĩnh vực hoạt động kinh doanh của DN:

- a. Xây dựng giao thông, thủy lợi
- b. Xây dựng công nghiệp
- c. Xây dựng dân dụng
- d. Lĩnh vực xây dựng khác (Xin ghi cụ thể)

2. Xin cô, chú, anh, chị vui lòng cho biết vị trí công việc mà cô, chú, anh, chị đang đảm nhiệm:

- a. Kế toán trưởng
- b. Phó phòng kế toán
- c. Kế toán tổng hợp
- d. Cán bộ kế toán

3. Xin cô, chú, anh, chị vui lòng cho biết loại hình DN:

- a. 100% vốn nhà nước
- b. 100% vốn nước ngoài
- c. Công ty liên doanh
- d. Công ty cổ phần có vốn của Nhà nước
- e. Công ty cổ phần ngoài quốc doanh
- f. Công ty TNHH Nhà nước
- g. Công ty TNHH ngoài quốc doanh

4. Chế độ kế toán áp dụng tại DN là:

- a. Chế độ kế toán DN theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính
- b. Chế độ kế toán DN xây lắp theo Quyết định số 1864/1998/QĐ-BTC ngày 16/12/1998 của Bộ Tài chính
- c. Chế độ kế toán DN vừa và nhỏ theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/9/2006 của Bộ Tài chính
- d. Chế độ kế toán khác (Chế độ kế toán DN theo Quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 của Bộ Tài chính, Chế độ kế toán DN vừa và nhỏ theo Quyết định số 1177-TC/QĐ/CĐKT ngày 23/12/1996 của Bộ Tài chính)

5. Hình thức kế toán mà DN đang áp dụng là:

- a. Hình thức Nhật ký sổ cái
- b. Hình thức Nhật ký chung

- c. Hình thức Chứng từ ghi sổ
 - d. Hình thức Nhật ký chứng từ
6. Hình thức làm kế toán tại DN:
- a. Kế toán thủ công
 - b. Kế toán máy
 - c. Kết hợp kế toán máy và thủ công
7. Trong tổ chức bộ máy kế toán, phân hành kế toán TSCĐ được bố trí:
- a. Độc lập
 - b. Kết hợp với phân hành khác (Xin ghi cụ thể phân hành kết hợp)
8. DN có các đơn vị trực thuộc:
- a. Hạch toán độc lập
 - b. Hạch toán phụ thuộc
 - c. Đơn vị sự nghiệp
 - d. Công ty con
 - e. Công ty liên kết
 - f. Công ty liên doanh
9. DN lập báo cáo tài chính theo:
- a. Tháng
 - b. Quý
 - c. Năm
10. Các tiêu thức phân loại TSCĐ được DN áp dụng:
- a. Theo hình thái biểu hiện
 - b. Theo quyền sở hữu
 - c. Theo mục đích và tình hình sử dụng
 - d. Tiêu thức phân loại khác (Xin ghi cụ thể)
11. Theo hình thái biểu hiện, TSCĐ hữu hình của DN bao gồm:
- a. Nhà cửa, vật kiến trúc
 - b. Máy móc thiết bị
 - c. Thiết bị, phương tiện vận tải, truyền dẫn
 - d. Thiết bị, dụng cụ quản lý
 - e. Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm
 - f. TSCĐ hữu hình khác
12. Theo hình thái biểu hiện, TSCĐ vô hình của DN bao gồm:
- a. Quyền sử dụng đất

- b. Quyền phát hành
- c. Bản quyền, bằng sáng chế
- d. Nhãn hiệu hàng hoá
- e. Phần mềm máy tính
- f. Giấy phép và giấy phép nhượng quyền
- g. TSCĐ vô hình khác

13. TSCĐ thuê ngoài tại DN bao gồm:

- a. TSCĐ thuê hoạt động
- b. TSCĐ thuê tài chính

14. Theo mục đích và tình hình sử dụng, TSCĐ tại DN bao gồm:

- a. TSCĐ sử dụng cho hoạt động sản xuất xây lắp
- b. TSCĐ sử dụng cho hoạt động bán hàng
- c. TSCĐ sử dụng cho hoạt động quản lý DN
- d. TSCĐ phúc lợi
- e. TSCĐ bảo quản, giữ hộ Nhà nước

15. Tại DN, TSCĐ tăng do các nguyên nhân:

- a. TSCĐ mua sắm
- b. TSCĐ mua theo phương thức trả góp
- c. TSCĐ hình thành qua hoạt động xây dựng cơ bản
- d. TSCĐ được cấp, được điều chuyển
- e. TSCĐ được biếu, tặng, viện trợ
- f. TSCĐ nhận vốn góp của thành viên, liên doanh
- g. TSCĐ chuyển từ thành phẩm thành TSCĐ
- h. TSCĐ nhận lại vốn góp
- i. TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi
- j. TSCĐ phát hiện thừa khi kiểm kê

16. Tại DN, TSCĐ giảm do các nguyên nhân:

- a. Thanh lý
- b. Nhượng bán
- c. Cấp, điều chuyển cho đơn vị khác
- d. Góp vốn vào đơn vị khác
- e. Trả lại vốn góp cho thành viên, đối tác
- f. TSCĐ thiếu, mất khi kiểm kê
- g. TSCĐ trao đổi lấy TSCĐ khác

17. Thẩm quyền phê duyệt đầu tư TSCĐ tại DN được áp dụng cho:

- a. Từng trường hợp đầu tư cụ thể
- b. Theo quy mô đầu tư
- c. Theo loại TSCĐ đầu tư
- d. Khác các trường hợp trên (Xin ghi cụ thể)

18. Thẩm quyền phê duyệt đầu tư TSCĐ tại DN thuộc về:

- a. Cơ quan chủ quản
- b. Công ty mẹ
- c. Hội đồng quản trị DN
- d. Ban giám đốc DN
- e. Trường hợp khác (Xin ghi cụ thể)

19. Thẩm quyền phê duyệt các trường hợp giảm TSCĐ tại DN thuộc về:

- a. Cơ quan chủ quản
- b. Công ty mẹ
- c. Hội đồng quản trị DN
- d. Ban giám đốc DN
- e. Trường hợp khác (Xin ghi cụ thể)

20. TSCĐ đi thuê hoạt động tại DN có thời hạn thuê:

- a. Tuỳ thuộc thời hạn thi công của từng công trình
- b. Dưới 12 tháng
- c. Trên 12 tháng
- d. Trường hợp khác (Xin ghi cụ thể)

21. Tiền thuê TSCĐ thuê hoạt động được:

- a. Thanh toán đều đặn hàng tháng
- b. Thanh toán toàn bộ khi thuê
- c. Thanh toán toàn bộ khi kết thúc thời hạn thuê theo hợp đồng
- d. Trường hợp khác (Xin ghi cụ thể)

22. Tiền thuê hoạt động TSCĐ dùng cho thi công xây lắp được hạch toán vào:

- a. Chi phí sử dụng máy thi công
- b. Chi phí sản xuất chung
- c. Chi phí tài chính
- d. Chi phí quản lý DN

23. Tại DN:

- a. Có cho thuê hoạt động TSCĐ

b. Không cho thuê hoạt động TSCĐ

24. Nếu DN có cho thuê hoạt động TSCĐ thì khấu hao TSCĐ cho thuê được hạch toán vào:

a. Chi phí sản xuất chung

b. Chi phí tài chính

c. Chi phí quản lý DN

d. Chi phí khác

25. Nếu DN có cho thuê hoạt động TSCĐ thì doanh thu cho thuê được hạch toán vào:

a. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

b. Doanh thu hoạt động tài chính

c. Thu nhập khác

26. Tại DN, TSCĐ đi thuê tài chính được tính khấu hao:

a. Ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ cùng loại thuộc quyền sở hữu của DN

b. Tương tự như TSCĐ cùng loại thuộc quyền sở hữu của DN

c. Dài hơn thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ cùng loại thuộc quyền sở hữu của DN

27. Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ áp dụng tại DN là:

a. Quyết định số 206/2003/QĐ-BTC ngày 12/12/2003 của Bộ Tài chính

b. Quyết định số 166/1999/QĐ-BTC ngày 30/12/1999 của Bộ Tài chính

c. Quyết định số 1062-TC/QĐ/CSTC ngày 14/11/1996 của Bộ Tài chính

28. Các phương pháp tính khấu hao TSCĐ áp dụng tại DN bao gồm:

a. Phương pháp khấu hao đều theo thời gian

b. Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh

c. Phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm sản xuất

d. Phương pháp khác (Xin ghi cụ thể)

29. Tại DN, khi áp dụng tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng thì mức khấu hao TSCĐ trong tháng được tính:

a. Theo nguyên tắc tròn tháng

b. Tính theo ngày

c. Trường hợp khác (Xin ghi cụ thể)

30. Khấu hao TSCĐ sử dụng cho hoạt động thi công xây lắp được hạch toán vào:

a. Chi phí sản xuất chung

b. Chi phí sử dụng máy thi công

c. Trường hợp khác (Xin ghi cụ thể)

31. Việc lựa chọn thời gian sử dụng dự kiến để tính khấu hao TSCĐ tại DN được quyết định bởi:

- a. Hội đồng quản trị
- b. Ban giám đốc
- c. Kế toán trưởng
- d. Kế toán tổng hợp
- e. Cán bộ kế toán phân hành TSCĐ

32. DN có thực hiện đăng ký phương pháp tính khấu hao và thời gian sử dụng dự kiến của TSCĐ với cơ quan thuế trực tiếp quản lý trước khi đưa TSCĐ vào sử dụng:

- a. Có
- b. Không

33. Khi tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng, DN lựa chọn thời gian sử dụng dự kiến theo:

- a. Giới hạn sử dụng dưới
- b. Giới hạn sử dụng giữa
- c. Giới hạn sử dụng trên
- d. Trường hợp lựa chọn khác (Xin ghi cụ thể)

34. Chi phí vận chuyển TSCĐ từ DN đến công trình hoặc từ công trình này đến công trình khác hoặc từ công trình về DN được hạch toán vào:

- a. Chi phí sử dụng máy thi công
- b. Chi phí sản xuất chung
- c. Chi phí quản lý DN
- d. Chi phí khác

35. Trách nhiệm quản lý TSCĐ tại công trường được giao cho:

- a. Ban quản lý dự án
- b. Chỉ huy công trường
- c. Phòng kế toán của DN
- d. Phòng kinh tế - kế hoạch
- e. Phòng kỹ thuật - xe máy

36. TSCĐ của DN có thể được đầu tư bằng:

- a. Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản
- b. Quỹ đầu tư phát triển
- c. Nguồn vốn kinh doanh
- d. Quỹ phúc lợi
- e. Nguồn vốn khấu hao cơ bản

f. Nguồn vốn vay dài hạn

37. Nếu TSCĐ được hình thành bằng vốn vay thì lãi tiền vay phải trả được hạch toán vào:

a. Chi phí sử dụng máy thi công

b. Chi phí tài chính

c. Chi phí quản lý DN

d. Giá trị TSCĐ đầu tư

38. Tại DN, nếu có TSCĐ thiếu mất qua kiểm kê thì về mặt tài chính giá trị của TSCĐ thiếu mất được xử lý:

a. Tính vào giá vốn hàng bán

b. Yêu cầu các cá nhân, bộ phận có liên quan bồi thường

c. Bù đắp bằng quỹ dự phòng tài chính

d. Tính vào chi phí khác

e. Ghi giảm vốn kinh doanh

39. Các loại sửa chữa TSCĐ tại DN bao gồm:

a. Sửa chữa thường xuyên TSCĐ

b. Sửa chữa lớn TSCĐ

c. Sửa chữa nâng cấp TSCĐ

40. Trong sửa chữa lớn TSCĐ, DN thực hiện theo phương thức:

a. Sửa chữa lớn TSCĐ theo kế hoạch

b. Sửa chữa lớn TSCĐ ngoài kế hoạch

41. Đối với sửa chữa lớn TSCĐ theo kế hoạch, chi phí sửa chữa lớn trích trước được dựa trên:

a. Dự toán chi phí sửa chữa lớn

b. Kinh nghiệm của kế toán

c. Căn cứ khác (Xin ghi cụ thể)

42. Đối với sửa chữa lớn TSCĐ ngoài kế hoạch, chi phí sửa chữa lớn được phân bổ:

a. 1 kỳ

b. Nhiều kỳ

c. Trường hợp phân bổ khác (Xin ghi cụ thể)

43. Việc quyết định số kỳ trích trước hay phân bổ chi phí sửa chữa lớn TSCĐ tại DN thuộc về:

a. Hội đồng quản trị

b. Ban giám đốc

c. Kế toán trưởng

d. Cán bộ kế toán

43. Tại DN có cấp vốn bằng TSCĐ và điều chuyển TSCĐ cho đơn vị trực thuộc:

a. Có

b. Không

44. Nếu cấp vốn cho đơn vị cấp dưới hạch toán độc lập bằng TSCĐ thì số vốn đã cấp được ghi nhận theo:

a. Giá trị còn lại

b. Giá đánh giá lại

c. Nguyên giá

45. Chênh lệch giữa giá đánh giá lại và giá trị còn lại của TSCĐ khi cấp vốn được ghi nhận vào:

a. Chi phí hoặc thu nhập khác

b. Chênh lệch đánh giá lại tài sản

c. Ghi tăng hoặc giảm vốn kinh doanh

46. Nếu DN nhận vốn từ cấp trên bằng TSCĐ thì khấu hao được tính:

a. Thống nhất với chính sách khấu hao của đơn vị cấp (hoàn toàn trùng với đơn vị cấp)

b. Tính như đối với TSCĐ mới (DN phải xác định nguyên giá và thời gian sử dụng đối với TSCĐ được cấp)

47. Nếu DN cấp vốn cho cấp dưới bằng TSCĐ thì việc thu hồi giá trị vốn cấp được thực hiện bằng hình thức:

a. Thu hồi vốn khấu hao

b. Lợi nhuận sau thuế

c. Hình thức khác (Xin ghi cụ thể)

48. Tại DN, công tác kế toán chi tiết TSCĐ được thực hiện gồm:

a. Đánh số hiệu cho từng TSCĐ

b. Mở thẻ TSCĐ tại Phòng Kế toán

c. Mở Sổ TSCĐ tại Phòng Kế toán

c. Mở sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng

49. Tại DN có tổ chức kế toán quản trị TSCĐ:

a. Có

b. Không

50. Nếu tổ chức kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị TSCĐ nói riêng thì DN sẽ giao cho bộ phận nào thực hiện:

a. Kế toán phân hành thuộc Phòng Kế toán

b. Bộ máy kế toán quản trị độc lập với Phòng Kế toán

c. Phương án tổ chức khác (Xin ghi cụ thể)

51. Hiện nay, DN có thực hiện phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐ:

a. Có

b. Không

52. Nếu có phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐ (hiện tại hoặc thời gian tới) thì DN sử dụng chỉ tiêu:

a. Tỷ suất đầu tư TSCĐ (Tỷ trọng TSCĐ trong tổng tài sản)

b. Sức sinh lời của TSCĐ

c. Suất hao phí của TSCĐ

d. Sức sản xuất của TSCĐ

e. Chỉ tiêu khác (Xin ghi cụ thể)

53. Nếu TSCĐ được đầu tư bằng nguồn vốn vay thì chính sách khấu hao áp dụng có:

a. Thời gian sử dụng ngắn hơn so với TSCĐ cùng loại được đầu tư bằng vốn chủ sở hữu

b. Thời gian sử dụng như đối với TSCĐ cùng loại thuộc sở hữu

c. Tính khấu hao theo chính sách khác (Xin ghi cụ thể)

54. Máy thi công tại DN được quản lý và sử dụng theo hình thức:

a. Thuê ngoài

b. Từng tổ, đội, xí nghiệp xây dựng có máy thi công riêng

c. DN tổ chức đội máy thi công riêng

d. Hình thức khác (Xin ghi cụ thể)

55. Nếu DN có đội máy thi công riêng thì giá thành máy thi công được phân bổ cho từng công trình, hạng mục công trình theo:

a. Theo số giờ sử dụng máy thi công

b. Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

c. Theo tiền lương của công nhân xây lắp

d. Phương án phân bổ khác

56. Trong trường hợp máy thi công phục vụ cho nhiều công trình, hạng mục công trình thì chi phí khấu hao được phân bổ cho từng công trình theo:

a. Số giờ máy thi công phục vụ từng công trình

b. Giá dự toán của công trình

c. Giá đấu thầu công trình

d. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của từng công trình

e. Chi phí tiền lương công nhân xây lắp công trình

57. Trong tổ chức và quản lý sản xuất kinh doanh, các xí nghiệp trực thuộc DN:

- a. Hạch toán phụ thuộc, không xác định kết quả kinh doanh riêng
- b. Hạch toán phụ thuộc, có xác định kết quả kinh doanh riêng
- c. Nhận khoán từ công ty và thực hiện việc hạch toán ban đầu
- d. Hạch toán độc lập

58. Hội đồng thanh lý, nhượng bán TSCĐ tại DN bao gồm:

- a. Giám đốc DN
- b. Kế toán trưởng DN
- c. Kế toán phân hành TSCĐ
- d. Đại diện bộ phận sử dụng TSCĐ được thanh lý, nhượng bán
- e. Đại diện phòng kinh tế - kế hoạch
- f. Đại diện phòng vật tư

59. DN thực hiện kiểm kê TSCĐ:

- a. Mỗi tháng một lần
- b. Ba tháng một lần
- c. Sáu tháng một lần
- d. Một năm một lần
- e. Phương án kiểm kê khác (Chẳng hạn tùy loại TSCĐ dùng cho từng mục đích sử dụng)

60. Trong trường hợp DN đóng vai trò vừa là chủ đầu tư, vừa đồng thời là nhà thầu (DN thực hiện các dự án BO, BOT) thì DN:

- a. Có thành lập Ban quản lý dự án
- b. Không thành lập Ban quản lý dự án

61. Nếu thành lập Ban quản lý dự án, DN quy định:

- a. Ban quản lý dự án không tổ chức bộ máy và công tác kế toán
- b. Ban quản lý dự án có tổ chức bộ máy và công tác kế toán

62. Nếu tổ chức công tác kế toán thì Ban quản lý dự án áp dụng:

- a. Chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư
- b. Chế độ kế toán DN
- c. Chế độ kế toán DN xây lắp
- d. Chế độ kế toán DN vừa và nhỏ

Xin trân trọng cảm ơn sự giúp đỡ nhiệt tình của cô, chú, anh, chị!

CÂU HỎI PHÒNG VẤN NHÀ QUẢN LÝ

(Phục vụ cho việc viết Luận án)

1. Xin Ông (Bà) vui lòng cho biết những thuận lợi và khó khăn của đơn vị trong hạch toán và quản lý TSCĐ?
2. Nếu TSCĐ được tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng nhưng trong một tháng TSCĐ được sử dụng cho nhiều đối tượng (công trình) thì chi phí khấu hao được phân bổ như thế nào? Nếu TSCĐ được tính khấu hao theo ngày trong tháng, một tháng được điều chuyển phục vụ nhiều công trình, những ngày không sử dụng cho công trình nào thì khấu hao được tính vào đâu?
3. Tại DN, TSCĐ đã khấu hao hết mà vẫn được sử dụng thì được quản lý như thế nào? DN có tiến hành đánh giá lại không? Thủ tục và hạch toán như thế nào?
4. TSCĐ vô hình (chẳng hạn quyền sử dụng đất có thời hạn, phần mềm máy tính) tại DN được tính khấu hao theo phương pháp gì? Căn cứ xác định thời gian sử dụng dự kiến để tính khấu hao TSCĐ vô hình?
5. Tại DN có trường hợp thay đổi phương pháp tính khấu hao đối với một TSCĐ cụ thể không? Nếu có thì thủ tục pháp lý và hạch toán như thế nào?
6. Tại DN có xảy ra trường hợp đánh giá lại TSCĐ không? Áp dụng trong những trường hợp nào? Hạch toán như thế nào?
7. Để phân biệt sửa chữa TSCĐ là sửa chữa lớn hay sửa chữa nâng cấp tại DN thì dựa trên những căn cứ nào?
8. Đối với TSCĐ nâng cấp thì nguyên giá TSCĐ sau nâng cấp được xác định như thế nào? Khấu hao TSCĐ sau nâng cấp được tính dựa trên những căn cứ nào?
9. Việc sửa chữa lớn TSCĐ tại DN do bộ phận nào phê duyệt? Căn cứ trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ theo kế hoạch? Căn cứ phân bổ chi phí sửa chữa lớn TSCĐ ngoài kế hoạch?
10. Theo Ông (Bà) để nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong kinh doanh xây lắp DN cần thực hiện những biện pháp nào?
11. Xin Ông (Bà) vui lòng cho biết đánh giá của DN đối với chế độ kế toán và chế độ tài chính về TSCĐ của Nhà nước hiện nay áp dụng trong DN nói chung, DN xây lắp nói riêng? (Chế độ hiện nay có phù hợp với loại hình DN xây lắp không? Chế độ đã

bao quát hết được các giao dịch phát sinh tại DN chưa? Chế độ tài chính có tạo điều kiện thuận lợi cho việc tính đúng, tính đủ khấu hao để tái đầu tư không?...

12. Trong trường hợp điều chuyển TSCĐ của DN cho các công trường, ban quản lý dự án sử dụng phục vụ thi công thì DN thực hiện những thủ tục gì? Có ghi giảm trên thẻ TSCĐ và sổ chi tiết TSCĐ không?

13. Hiện tại, đơn vị có tổ chức kế toán quản trị TSCĐ không? Nếu không thì trong tương lai gần có xây dựng kế toán quản trị TSCĐ không? Những thông tin nào cần được cung cấp bởi kế toán quản trị TSCĐ?

14. Trong thi công xây dựng, giàn giáo, cốp pha, lán trại tạm thời được ghi nhận là TSCĐ hay công cụ dụng cụ? Quản lý những loại này tại công trường như thế nào để tránh gây biến thủ, mất mát?

15. Hiện nay, đơn vị có tổ chức phân tích hoạt động kinh doanh nói chung và hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng không? Nếu có thì sử dụng những chỉ tiêu nào? Nếu không thì trong thời gian tới có cần thực hiện không?

16. Hiện nay đơn vị có tổ chức hệ thống thông tin quản lý nói chung, hệ thống thông tin tài chính nói riêng phục vụ cho quản trị nội bộ không?

17. Trong trường hợp công ty giao khoán cho các xí nghiệp hoặc đội xây dựng phần vật tư và nhân công, công ty cung cấp máy thi công cho xí nghiệp hoặc đội. Tuy nhiên, máy thi công được tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng, công trình lại được thi công trong thời gian dài, có những thời gian nghỉ thi công. Vậy chênh lệch giữa mức khấu hao máy theo phương pháp đường thẳng và số tiền thu về chi phí máy thi công được xử lý như thế nào?

18. Từ thực tiễn quản lý TSCĐ tại đơn vị, Ông (Bà) có đề xuất, kiến nghị gì về việc bổ sung, thay đổi chế độ tài chính và chế độ kế toán về TSCĐ không?

PHỤ LỤC 29

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

HỢP ĐỒNG CHO THUÊ TÀI CHÍNH

(Hợp đồng không hủy ngang)

Số: 118/2002/HĐCTTC

- Căn cứ Pháp lệnh hợp đồng kinh tế do HĐNN nước CHXHCNVN ban hành ngày 25/9/1989.

- Căn cứ Nghị định số 16/2001/NĐ-CP ngày 2/5/2001 của Chính phủ về tổ chức và hoạt động của Công ty cho thuê tài chính tại Việt Nam.

- Căn cứ Thông tư số 08/2001/TT-NHNN ngày 6/9/2001 của Ngân hàng Nhà nước Việt Nam về hướng dẫn thực hiện Nghị định số 16/2001/NĐ-CP ngày 2/5/2001.

Hôm nay, ngày 21/10/2002 tại trụ sở Công ty cho thuê tài chính 194 Trần Quang Khải Hà Nội, chúng tôi gồm:

1. Bên cho thuê (Bên A)

Tên: Công ty cho thuê tài chính - Ngân hàng ĐT&PTVN

Địa chỉ: 194 - Trần Quang Khải - Hoàn Kiếm - Hà Nội

Điện thoại: 04.8258078 Fax: 04.9347151

Tài khoản số: 4.11111.001 Mở tại Ngân hàng ĐT&PTVN

Mã số thuế: 0100777569

Do Ông: **Nguyễn Đức Thịnh** Chức vụ: Giám đốc làm đại diện

2. Bên thuê (Bên B)

Tên: Công ty Cơ giới và Xây lắp số 14

Địa chỉ: 2068 - Đại Lộ Hùng Vương - TP Việt Trì

Điện thoại: 0210.846410 Fax: 0210.845608

Tài khoản số: 7301-0054E Mở tại Ngân hàng ĐT&PT Vĩnh Phúc

Mã số thuế: 2600106234-1

Do Ông: **Nguyễn Kim Nhung** Chức vụ: Giám đốc làm đại diện

Hai bên cam kết thực hiện các điều khoản quy định trong Hợp đồng này như sau:

Điều 1: Tài sản thuê

1. Mô tả tài sản thuê: 01 xe ô tô Ford Ranger Hurrincance, sản xuất năm 2002, mới 100%, lắp ráp tại Việt Nam, tay lái thuận, được nhiệt đới hóa để sử dụng phù hợp với điều kiện Việt Nam, màu thân xe: xanh.

2. Mục đích sử dụng: Phục vụ trực tiếp hoạt động SXKD của Bên B.

3. Đại điểm sử dụng: Trên phạm vi toàn quốc.

Điều 2: Bên cung ứng tài sản

1. Tên: Công ty cổ phần Đại lý Ford Hà Nội
2. Địa chỉ: Số 1 - Cẩm Hội - Hai Bà Trưng - Hà Nội
3. Điện thoại: 04.9712439
4. Do Bà: **Phạm Thị Xuân Hương** - Phó Giám đốc làm đại diện

Điều 3: Phương thức mua sắm và giao nhận tài sản thuê

- Bên B lựa chọn tài sản, nhà cung ứng và ký Biên bản thỏa thuận với Bên cung ứng về các điều khoản như chủng loại, số lượng, chất lượng, xuất xứ, giá cả, phương thức thanh toán, bảo hành... Bên B hoàn toàn chịu trách nhiệm về các vấn đề đã thỏa thuận với bên cung ứng.
- Bên A ký hợp đồng với bên cung ứng trên cơ sở Biên bản thỏa thuận giữa Bên B và bên cung ứng.
- Bên A căn cứ đề nghị thanh toán của Bên B, Biên bản bàn giao tài sản và các điều khoản khác quy định trong Hợp đồng kinh tế đã ký để thanh toán tiền cho Bên thụ hưởng.

Điều 4: Tổng số tiền đầu tư thiết bị

- Tổng số tiền đầu tư thiết bị đã bao gồm thuế GTGT là 26.995 USD và các chi phí phát sinh theo quy định của pháp luật.
- Tổng số tiền thuê: 26.995 USD và các chi phí phát sinh theo quy định của pháp luật.
- Tổng số tiền thuê trên sẽ được quy đổi ra VND theo tỷ giá bán ra Đô la Mỹ của Ngân hàng ĐT&PTVN tại thời điểm Bên cung ứng xuất hóa đơn và được quy định cụ thể tại Phụ lục Lịch thanh toán tiền thuê kèm theo Hợp đồng này.

Điều 5: Lãi suất thuê

1. Lãi suất thuê áp dụng lãi suất thả nổi theo nguyên tắc bằng lãi suất tiền gửi tiết kiệm dân cư 12 tháng VND của SGD Ngân hàng ĐTPTVN cộng (+) 0,2%/tháng. Tại thời điểm này lãi suất thuê là 0,87%/tháng. Tháng 6 và tháng 12 hàng năm hai bên sẽ ký phụ lục điều chỉnh cho phù hợp với mặt bằng lãi suất.
2. Lãi suất quá hạn bằng 150% lãi suất thuê trong hạn. Chỉ áp dụng lãi suất nợ quá hạn với phần dư nợ gốc của kỳ hạn mà khách hàng không trả nợ đúng hạn. Đối với phần dư nợ gốc chưa đến kỳ hạn trả nợ nhưng phải chuyển sang nợ quá hạn thì áp dụng mức lãi suất trong hạn theo hợp đồng này.

Điều 6: Tiền thuê, phí thuê, thời hạn thuê, kỳ hạn trả tiền thuê

1. Tổng số tiền thuê thiết bị bao gồm tổng số tiền đầu tư thiết bị và phí thuê.
2. Trường hợp phát sinh các khoản thanh toán dẫn đến tiền thuê bị thay đổi, hai bên phải hoàn chỉnh thủ tục và tiến hành ký phụ lục bổ sung giá trị tiền thuê của hợp đồng.
3. Phí thuê được tính trên số dư nợ thực tế nhân (x) với lãi suất thuê tháng nhân (x) với số ngày thuê thực tế chia (:) cho 30.

4. Thời hạn thuê là 36 tháng kể từ ngày Bên A thanh toán món tiền đầu tiên cho bên cung ứng cho đến khi Bên B trả hết tiền thuê và phí thuê cho Bên A.
5. Kỳ hạn tra tiền thuê: 3 tháng/lần theo lịch thanh toán tiền thuê được hai bên ký kết và là phụ lục không thể tách rời của hợp đồng này.

Điều 7: Thanh toán tiền thuê

1. Các khoản thanh toán tiền thuê được trả bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản vào tài khoản của Bên A.
2. Đồng tiền thanh toán VNĐ.
3. Phạt do thanh toán chậm:
 - Khi đến kỳ hạn trả tiền thuê hoặc kết thúc thời hạn thuê, nếu Bên B không trả tiền thuê đúng hạn và không được Bên A điều chỉnh kỳ hạn trả tiền thuê, gia hạn trả tiền thuê hoặc thời gian điều chỉnh kỳ hạn trả tiền thuê, gia hạn trả tiền thuê đã hết thì Bên A chuyển toàn bộ dư nợ gốc, kể cả dư nợ chưa đến hạn theo hợp đồng này sang nợ quá hạn và áp dụng lãi suất nợ quá hạn theo quy định tại điều 5 của Hợp đồng này.
 - Phí thuê đến hạn của bất kỳ một kỳ hạn nào theo Hợp đồng này Bên B không trả được mà không được gia hạn hoặc thời gian gia hạn trả phí thuê đã hết thì Bên A chuyển toàn bộ dư nợ gốc, kể cả dư nợ chưa đến hạn theo hợp đồng này sang nợ quá hạn và áp dụng lãi suất nợ quá hạn theo quy định tại điều 5 của Hợp đồng này.
 - Trong vòng 6 tháng kể từ ngày phát sinh nợ quá hạn, nếu Bên B không thanh toán đầy đủ tiền thuê theo lịch thanh toán tiền thuê được hai bên ký kết và tiền phạt do quá hạn mà không trình bày rõ bằng văn bản lý do khách quan không trả được tiền thuê được Bên A chấp thuận thì Bên A có quyền thu hồi tài sản và xử lý hợp đồng chấm dứt trước hạn theo mục 4.1 khoản 4 điều 12 hợp đồng này.

Điều 8: Biện pháp đảm bảo nghĩa vụ trả tiền thuê

1. Bên B cam kết sử dụng toàn bộ nguồn vốn hợp pháp của mình để đảm bảo nghĩa vụ trả tiền thuê theo lịch thanh toán tiền thuê đã được ký kết với bên A đính kèm hợp đồng này.
2. Nếu quá thời hạn thanh toán tiền thuê mà Bên B không thanh toán đầy đủ tiền thuê thì Bên A có quyền yêu cầu đơn vị bảo lãnh trả thay hoặc sử dụng các biện pháp chế tài khác theo quy định của pháp luật và quy định tại điều 12 hợp đồng này để thu hồi đủ gốc và phí thuê theo lịch thanh toán tiền thuê đã được hai bên ký kết.

Điều 9: Giá chọn mua

1. Giá chọn mua tài sản thuê vào thời điểm kết thúc hợp đồng là 500.000 đồng.
2. Tiền mua tài sản thuê theo giá chọn mua được thanh toán vào kỳ hạn trả nợ cuối cùng của hợp đồng này.

Điều 10: Quyền và nghĩa vụ của Bên A

1. Quyền sở hữu tài sản thuê luôn thuộc về bên A trong suốt thời hạn cho thuê và không bị ảnh hưởng trong trường hợp bên B bị phá sản, giải thể, mất khả năng thanh toán. Tài sản cho thuê không được coi là tài sản của bên B khi xử lý tài sản để trả nợ cho các chủ nợ khác. Không có điều kiện nào trong hợp đồng cho thuê được hiểu có sự chuyển nhượng quyền sở hữu cho bên B trước khi thời hạn hợp đồng cho thuê chấm dứt. Bên A có quyền đóng ký hiệu quyền sở hữu của mình vào tài sản thuê.
2. Có quyền yêu cầu bên B bồi thường mọi thiệt hại phát sinh do bên B không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ trách nhiệm bảo quản, sửa chữa và thanh toán tiền bảo hiểm tài sản thuê trong thời hạn cho thuê.
3. Có quyền chuyển nhượng các quyền và nghĩa vụ của mình trong hợp đồng này cho một công ty cho thuê tài chính khác mà không cần sự đồng ý của bên B.
4. Có quyền kiểm tra, giám sát việc sử dụng tài sản thuê, việc trả tiền thuê của Bên B trong suốt thời hạn thuê, có quyền yêu cầu bên B cung cấp các báo cáo quý, quyết toán tài chính năm, tình hình hoạt động SXKD và các vấn đề khác có liên quan đến tài sản cho thuê.
5. Có quyền yêu cầu bên B bồi thường thiệt hại khi Bên B vi phạm hợp đồng cho thuê tài chính.
6. Có nghĩa vụ cho Bên B sử dụng tài sản thuê trong suốt thời hạn thuê đã được hai bên thống nhất với điều kiện bên B thực hiện đầy đủ nghĩa vụ của mình theo hợp đồng này.
7. Có nghĩa vụ ký hợp đồng mua bán, thanh toán tiền mua thiết bị với bên cung ứng theo các điều khoản đã được bên B và bên cung ứng thỏa thuận, phối hợp với bên B để yêu cầu bên cung ứng thực hiện các quy định tại hợp đồng mua bán đã ký giữa bên A và bên cung ứng. Bên A không chịu trách nhiệm về việc tài sản không được giao hoặc giao không đúng với các điều kiện do Bên B đã thỏa thuận với bên cung ứng.
8. Có nghĩa vụ bồi thường mọi thiệt hại phát sinh về việc mua thiết bị không đúng chủng loại, chất lượng... theo Biên bản thỏa thuận giữa Bên B với bên cung ứng.
9. Có trách nhiệm đăng ký quyền sở hữu, đăng ký giao dịch bảo đảm, làm thủ tục mua bảo hiểm đối với tài sản thuê.
10. Bên A không có nghĩa vụ đối với những tổn thất do việc hỏng, mất tài sản thuê và các thiệt hại khác do việc quản lý, sử dụng không tốt tài sản thuê của bên B.
11. Kết thúc thời hạn thuê nếu bên B đã hoàn thành các nghĩa vụ theo Hợp đồng này thì Bên A có nghĩa vụ thanh lý Hợp đồng cho thuê tài chính để chuyển quyền sở hữu tài sản thuê cho Bên B.
12. Có nghĩa vụ xuất hóa đơn dịch vụ cho thuê tài chính cho Bên B theo thỏa thuận.

Điều 11: Quyền và nghĩa vụ của Bên B

1. Có quyền lựa chọn, thỏa thuận với Bên cung ứng thiết bị về đặc tính kỹ thuật, chủng loại, giá cả, cách thức, thời hạn giao nhận, lắp đặt và bảo hành... tài sản cho thuê.

2. Có quyền được trực tiếp nhận tài sản thuê từ Bên cung ứng.
3. Có quyền sử dụng tài sản thuê trong suốt thời hạn thuê. Kết thúc thời hạn thuê được mua lại tài sản thuê theo giá chọn mua tại mục 1 điều 9 hợp đồng này.
4. Có quyền yêu cầu Bên A bồi thường thiệt hại khi Bên A vi phạm hợp đồng này.
5. Có nghĩa vụ đền bù mọi thiệt hại cho Bên A và bên cung ứng thiết bị nếu hợp đồng này bị hủy bỏ trước khi tài sản thuê được bàn giao do lỗi của bên B.
6. Có nghĩa vụ sử dụng tài sản thuê đúng mục đích đã thỏa thuận trong hợp đồng này, không được chuyển quyền sử dụng tài sản thuê cho tổ chức, cá nhân khác nếu không được Bên A đồng ý bằng văn bản.
7. Trong mọi trường hợp, Bên B đều phải trả đầy đủ, đúng hạn tất cả tiền thuê (bao gồm tiền thuê gốc và phí thuê) và lãi quá hạn (nếu có) theo đúng Lịch thanh toán tiền thuê đã được ký kết đính kèm hợp đồng này, thanh toán các chi phí liên quan đến việc nhập khẩu, thuế, đăng ký quyền sở hữu, đăng ký giao dịch bảo đảm, bảo hiểm đối với tài sản thuê và các phí khác theo quy định của Nhà nước. Thực hiện đúng các cam kết về bảo đảm nghĩa vụ trả tiền thuê theo Hợp đồng này.
8. Nếu tài sản thuê bị mất cắp, phá hủy hoặc làm hỏng Bên B phải thông báo ngay bằng văn bản cho Bên A. Bên B phải chịu mọi rủi ro về mất, hỏng đối với tài sản thuê và những rủi ro mà tài sản thuê gây ra cho bên thứ ba. Bên B có trách nhiệm bồi thường toàn bộ các mất mát, hư hỏng đối với tài sản thuê cho Bên A khi tài sản thuê không được mua bảo hiểm hoặc mua bảo hiểm không đầy đủ.
9. Không được bán, chuyển nhượng, thế chấp, cầm cố tài sản thuê hoặc cho phép giữ tài sản thuê làm vật thế nợ trong suốt thời hạn thuê tài chính.
10. Có nghĩa vụ bảo dưỡng, sửa chữa tài sản thuê trong suốt thời hạn thuê, duy trì và sử dụng tài sản thuê trong tình trạng tốt, thực hiện đúng các chỉ dẫn của nhà sản xuất về việc sử dụng và đào tạo người vận hành, ký kết các hợp đồng bảo dưỡng dịch vụ thích hợp. Bên B sẽ không điều chỉnh hoặc sửa đổi thiết bị so với thiết kế ban đầu nếu không được Bên A chấp thuận bằng văn bản. Bên B chịu mọi trách nhiệm liên quan đến việc sử dụng sai tài sản dẫn đến Bên cung ứng không thực hiện nghĩa vụ bảo hành tài sản.
11. Có nghĩa vụ tạo điều kiện thuận lợi để bên A hoặc người được Bên A ủy quyền kiểm tra tài sản thuê vào bất cứ thời điểm nào.
12. Có nghĩa vụ cung cấp kịp thời các báo cáo tài chính quý, năm khi Bên A yêu cầu. Bên B chịu trách nhiệm tuân pháp luật về tính đúng đắn, hợp pháp trong các báo cáo tài chính gửi đến cho Bên A. Bên B có nghĩa vụ thông báo kịp thời cho Bên A những thay đổi về vốn, tài sản ảnh hưởng đến khả năng tài chính của Bên B và những thay đổi khác có liên quan đến việc thực hiện nghĩa vụ trả tiền thuê cho Bên A như: thay đổi về cơ cấu tổ chức bộ máy, đổi tên, thay đổi trụ sở chính, thay đổi hình thức sở

hữu, chia, tách, sáp nhập, ngừng hoạt động, giải thể hoặc thay đổi tình trạng của bên bảo lãnh (nếu có).

13. Bên B không được xóa, thay đổi ký hiệu nhận dạng tài sản thuê.

Điều 12: Chấm dứt hợp đồng trước thời hạn

1. Bên A có quyền chấm dứt hợp đồng cho thuê tài chính trước thời hạn khi xảy ra một trong các trường hợp sau:

1.1. Bên B vi phạm một trong các điều khoản của hợp đồng cho thuê tài chính.

1.2. Bên B bị phá sản, giải thể.

1.3. Người bảo lãnh cho Bên B bị giải thể, phá sản và Bên A không chấp thuận đề nghị chấm dứt bảo lãnh hoặc đề nghị người bảo lãnh khác thay thế của Bên B.

1.4. Sau khi thuê tài sản được tối thiểu 12 tháng, Bên B được Bên A chấp thuận để thanh toán toàn bộ tiền thuê còn lại trong Lịch thanh toán tiền thuê được hai bên ký kết.

2. Bên B có quyền chấm dứt hợp đồng cho thuê tài chính trước thời hạn khi xảy ra một trong các trường hợp sau:

2.1. Bên A không giao tài sản cho thuê đúng hạn do lỗi của Bên A.

2.2. Bên A vi phạm một trong các điều khoản của hợp đồng cho thuê tài chính.

3. Hợp đồng cho thuê tài chính được chấm dứt trước hạn trong trường hợp tài sản cho thuê bị mất, hỏng không thể phục hồi sửa chữa.

4. Xử lý khi chấm dứt hợp đồng cho thuê tài chính trước hạn

4.1. Khi hợp đồng chấm dứt trước thời hạn theo một trong các trường hợp quy định tại mục 1.1, 1.3 khoản 1 của điều này thì Bên B phải thanh toán ngay toàn bộ tiền thuê và tất cả các khoản tiền khác phải trả theo hợp đồng trong vòng 15 ngày kể từ ngày nhận được thông báo bằng văn bản của Bên A. Nếu Bên B không thanh toán được tiền thuê, Bên A có quyền thu hồi ngay lập tức tài sản thuê và Bên B phải bồi thường thiệt hại vật chất cho Bên A. Sau khi thu hồi tài sản cho thuê Bên A có quyền chuyển nhượng hoặc cho bên khác thuê tài sản. Tiền thu được từ việc cho bên khác thuê hoặc chuyển nhượng tài sản sẽ được sử dụng để bù trừ số nợ phải thu từ hợp đồng cho thuê tài chính này.

Bên B có nghĩa vụ tiếp tục hoàn trả số nợ còn phải trả theo hợp đồng cho thuê tài chính khi bên A chưa chuyển nhượng cho bên khác thuê được tài sản cho thuê hoặc có nghĩa vụ hoàn trả số tiền còn lại sau khi đã trừ đi số tiền chuyển nhượng hoặc cho bên khác thuê tài sản.

Trong trường hợp Bên B đã hoàn trả một phần số tiền thuê phải trả và Bên A đã chuyển nhượng hoặc cho bên khác thuê tài sản, số tiền thuê đã trả nếu cộng vào số tiền chuyển nhượng hoặc tiền cho bên khác thuê tài sản mà vượt quá số tiền thuê phải trả theo hợp đồng thuê thì Bên A phải hoàn trả cho Bên B số tiền vượt.

Trong trường hợp Bên B hoàn trả được toàn bộ số tiền thuê phải trả theo hợp đồng và giá mua tài sản khi kết thúc hợp đồng theo thỏa thuận tại hợp đồng thuê thì Bên B được chuyển quyền sở hữu đối với tài sản thuê như trường hợp đã hoàn thành hợp đồng thuê.

4.2. Trường hợp hợp đồng cho thuê tài chính chấm dứt trước hạn theo mục 1.2 khoản 1 của điều này thì việc xử lý hợp đồng cho thuê tài chính sẽ được thực hiện theo quy định của pháp luật về phá sản, giải thể.

4.3. Trường hợp hợp đồng cho thuê tài chính chấm dứt trước hạn theo khoản 2 của điều này thì Bên A phải bồi thường thiệt hại cho Bên B.

4.4. Trường hợp hợp đồng cho thuê tài chính chấm dứt trước hạn theo khoản 3 của điều này, sau khi Bên B đã trả đủ số tiền thuê phải trả cho Bên A theo hợp đồng thuê và khi Bên A đã nhận được số tiền bảo hiểm do cơ quan bảo hiểm thanh toán thì Bên A sẽ hoàn trả cho Bên B số tiền bảo hiểm tài sản.

Điều 13: Xử lý vi phạm hợp đồng

- Bên A và Bên B không được đơn phương hủy bỏ hợp đồng cho thuê tài chính, trừ những trường hợp nêu trong điều 12 hợp đồng này.

- Trong thời gian hiệu lực của hợp đồng cho thuê tài chính, nếu một bên phát hiện bên kia vi phạm hợp đồng thì thông báo bằng văn bản cho bên kia biết và yêu cầu khắc phục các vi phạm đó. Hết thời hạn ghi trong thông báo mà bên vi phạm không khắc phục được thì bên yêu cầu được quyền áp dụng các biện pháp cần thiết để bảo vệ quyền lợi của mình theo quy định tại hợp đồng này và quy định của pháp luật.

Điều 14: Sửa đổi, bổ sung

Việc sửa đổi, bổ sung các điều khoản của hợp đồng này phải được cả hai bên thỏa thuận bằng văn bản do đại diện có thẩm quyền của hai bên ký. Những sửa đổi, bổ sung đó có hiệu lực thay thế, bổ sung điều khoản tương ứng trong hợp đồng.

Điều 15: Hiệu lực của hợp đồng

1. Hợp đồng này có hiệu lực từ ngày ký.
2. Hợp đồng hết hiệu lực khi kết thúc thời gian thuê bên B thực hiện đầy đủ nghĩa vụ quy định trong hợp đồng.
3. Hợp đồng này bao gồm các phụ lục. Các phụ lục là bộ phận không thể tách rời của hợp đồng.
4. Hợp đồng này được lập thành 06 bản có giá trị pháp lý như nhau. Bên A giữ 3 bản, bên B giữ 2 bản, 1 bản đăng ký tại Cục đăng ký giao dịch bảo đảm.

Đại diện bên thuê
(*Bên B*)

Nguyễn Kim Nhung

Đại diện bên cho thuê
(*Bên A*)

Nguyễn Đức Thịnh

PHỤ LỤC
LỊCH THANH TOÁN TIỀN THUÊ 01 Ô TÔ FORD RANGER
(Phụ lục 1 kèm theo Hợp đồng CTTC 118/2002/HĐCTTC ngày 21/10/2002)

(Đơn vị: Đồng)

Kỳ trả	Ngày trả	Số ngày	Tổng tiền thuê gốc	Trả gốc	Trả thuế GTGT	Trả lãi	Tổng cộng
	6/11/02	93	8.610.000	<i>Lãi tính đến 7/2/03</i>		232.212	
	7/11/02	92	429.584.147	<i>Lãi tính đến 7/2/03</i>		11.461.305	
	Tổng		438.194.147			11.693.517	
1	7/2/03		438.194.147	34.757.926	1.758.253	11.693.517	48.209.696
2	7/5/03	89	401.877.968	34.757.926	1.758.253	10.367.308	46.883.487
	30/5/03	23	365.161.789			2.435.629	
3	7/8/03	69	365.161.789	34.757.926	1.758.253	9.910.491	46.426.670
4	7/11/03	92	328.645.610	34.757.926	1.758.253	8.969.834	45.486.013
5	7/2/04	92	292.129.431	34.757.926	1.758.253	7.973.186	44.489.365
6	7/5/04	90	255.613.252	34.757.926	1.758.253	6.824.874	43.341.053
7	7/8/04	92	219.097.074	34.757.926	1.758.253	5.979.889	42.496.068
8	7/11/04	92	182.580.895	34.757.926	1.758.253	4.983.241	41.499.420
9	7/2/05	92	146.064.716	34.757.926	1.758.253	3.986.593	40.502.772
10	7/5/05	89	109.548.537	34.757.926	1.758.253	2.892.447	39.408.625
11	7/8/05	92	73.032.358	34.757.926	1.758.253	1.993.296	38.509.475
12	7/11/05	92	36.516.179	34.757.926	1.758.253	996.648	37.512.827
	Tổng		0	417.095.110	21.099.037	99.958.358	538.152.505

Ghi chú: Giá chọn xe: 500.000đ/xe

Lãi suất thuê: áp dụng lãi suất thả nổi bằng lãi suất tiền gửi tiết kiệm dân cư 12 tháng VND của SGDI-NHĐT&PTVN cộng (+) 0,2%/tháng. Tháng 6 và tháng 12 hàng năm hai bên sẽ ký phụ lục điều chỉnh cho phù hợp với mặt bằng lãi suất.

Tổng số tiền thuê gốc: 438.194.147đ trong đó: Giá mua xe chưa VAT 394.846.867đ, VAT là 19.742.343đ, nộp thuế trước bạ là 8.290.000đ, phí đăng ký xe là 150.000đ, phí bảo hiểm là 13.638.243đ (VAT bảo hiểm là 1.356.694đ), phí đăng kiểm là 170.000đ.

Thời gian thuê: 36 tháng kể từ khi bên A thanh toán món tiền đầu tiên cho bên cung ứng.

Kỳ hạn thanh toán tiền thuê: 3 tháng/lần

Từ ngày 6/11/2002 đến 30/5/2003: Lịch thanh toán được tính với lãi suất 0,87%/tháng.

Từ ngày 1/6/2003: Lịch thanh toán được tính với lãi suất 0,89%/tháng.

Đại diện bên thuê

(Bên B)

Nguyễn Kim Nhung

Đại diện bên cho thuê

(Bên A)

Nguyễn Đức Thịnh