

CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM: THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP

Đỗ Thị Hương Thanh*, Nguyễn Thanh Hiếu**

Ngày nhận: 28/10/2014

Ngày nhận bản sửa: 15/11/2014

Ngày duyệt đăng: 8/12/2014

Tóm tắt:

Nội dung chính của bài viết là phân tích và đánh giá thực trạng Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp ở Việt Nam gắn với việc cung cấp thông tin kinh tế, tài chính đáp ứng nhu cầu ra quyết định của nhà quản lý liên quan đến đầu tư, quản lý và sử dụng hiệu quả tài sản cố định hữu hình nhằm chỉ ra những kết quả đạt được và những tồn tại cần khắc phục. Trên cơ sở đó, bài viết đề xuất một số giải pháp gồm: (1) thay đổi điều kiện ghi nhận tài sản cố định; (2) hoàn thiện hệ thống chứng từ tài sản cố định; (3) hoàn thiện hệ thống tài khoản tài sản cố định hữu hình; (4) bổ sung phương pháp tính khấu hao tài sản cố định hữu hình; và (5) hoàn thiện thẻ tài sản cố định hữu hình, để hoàn thiện chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình trong doanh nghiệp nhằm nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng tài sản cố định hữu hình, góp phần vào sự phát triển thịnh vượng của doanh nghiệp.

Từ khóa: Tài sản cố định hữu hình, Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình, Quản lý và sử dụng hiệu quả tài sản cố định hữu hình

Tangible fixed assets accounting regime of enterprises in Vietnam: Current status and solutions

Abstract:

This paper focuses on analyzing and assessing the status of the accounting systems of tangible fixed assets in enterprises in Vietnam in association with providing economic and financial information for making decisions on investment, management and the use of tangible fixed assets. This paper also points out the achievements and shortcomings of the accounting system. On that basis, the paper proposes a number of measures, including (1) changing the recorded tangible assets conditions; (2) completing the fixed assets voucher system; (3) improving the chart of accounts of tangible fixed assets; (4) adding the depreciation method and (5) completing tangible fixed assets card. These measures help to improve the accounting regime in the enterprise to enhance management efficiency and use of tangible fixed assets.

Keywords: tangible fixed assets, accounting systems of tangible fixed assets, management and effective use of tangible fixed assets

1. Giới thiệu

Tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp luôn có vai trò quan trọng đối với sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp, ảnh hưởng đến năng suất lao động, chất lượng sản phẩm, dịch vụ, khả năng cạnh tranh và đứng vững trên thị trường. Vì vậy, nhiệm vụ đặt ra và cũng chính là mục tiêu của bài viết là xây dựng các giải pháp nhằm hoàn thiện Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình phù hợp với các doanh nghiệp góp phần tạo nên sự thành công của doanh nghiệp, cung cấp thông tin kinh tế, tài chính đáp ứng nhu cầu ra quyết định của nhà quản lý liên quan đến đầu tư, quản lý và sử dụng tài sản cố định hữu hình nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng tài sản cố định hữu hình.

Chế độ kế toán tài sản cố định nói chung và tài sản cố định hữu hình nói riêng là những quy định và hướng dẫn thực hiện công tác kế toán tài sản cố định hữu hình gồm kế toán tăng, giảm tài sản cố định hữu hình; tình hình sử dụng tài sản cố định hữu hình; kế toán khấu hao và giá trị hao mòn của tài sản cố định hữu hình; kế toán sửa chữa tài sản cố định hữu hình; kiểm kê tài sản cố định hữu hình biểu hiện qua hệ thống chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ kế toán và phản ánh trên báo cáo tài chính. Chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình là phương tiện đảm bảo và truyền đạt thông tin, là cơ sở cho công tác kiểm tra, thanh tra giám sát của cơ quan quản lý về hoạt động kinh doanh của các tổ chức và doanh nghiệp để có những điều chỉnh kịp thời phù hợp với tình hình thực tế của các doanh nghiệp và phát hiện kịp thời những gian lận, sai sót trong quản lý tài sản cố định hữu hình cũng như hạch toán tài sản cố định hữu hình.

Do vậy, phân tích và đánh giá thực trạng của Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình và đưa ra những kết quả đạt được, những tồn tại cần khắc phục có ý nghĩa to lớn đối với cả cơ quan ban hành chính sách và doanh nghiệp với nhiệm vụ thực hiện quy định. Trên cơ sở đó, một số giải pháp được bài viết đề xuất để hoàn thiện Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình trong doanh nghiệp nhằm nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng tài sản cố định hữu hình, góp phần vào sự phát triển thịnh vượng của doanh nghiệp ở Việt Nam.

2. Đánh giá chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình

2.1. Những kết quả đạt được

Chế độ kế toán doanh nghiệp được hướng dẫn theo Bộ Tài chính (2014b), trong đó có chế độ kế

toán tài sản cố định hữu hình là toàn bộ kết quả của công cuộc đổi mới toàn diện và sâu sắc hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam, được áp dụng trong tất cả các loại hình doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước. Cụ thể là:

2.1.1. Nhận xét chung

Chế độ kế toán doanh nghiệp nói chung, chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình nói riêng ban hành phù hợp với mọi loại hình doanh nghiệp, bao quát toàn bộ nội dung tổ chức công tác kế toán áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực, ngành nghề khác nhau của nền kinh tế quốc dân.

2.1.2. Hệ thống chứng từ kế toán

Hệ thống chứng từ kế toán về quản lý và hạch toán tài sản cố định hữu hình được ban hành mang tính hướng dẫn, đầy đủ bao quát được các trường hợp biến động tài sản cố định hữu hình như đầu tư, mua sắm, điều chuyển, cấp vốn, thuê, cho thuê, thanh lý, nhượng bán, khấu hao đến sửa chữa tài sản cố định hữu hình. Ứng với mỗi trường hợp biến động tài sản cố định hữu hình, các chứng từ sẽ được kế toán phản ánh lại các thông tin phù hợp tạo điều kiện cung cấp thông tin ban đầu một cách kịp thời, đầy đủ cho quản lý nghiệp vụ, làm bằng chứng pháp lý cho ghi sổ và lập hệ thống báo cáo tài chính nói chung, báo cáo về tài sản cố định hữu hình nói riêng.

2.1.3. Hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán, đã có những cải tiến theo hướng tạo ra sự minh bạch hơn trong công tác quản lý tài chính doanh nghiệp như bao gồm cả tài khoản kế toán tổng hợp và tài khoản kế toán chi tiết, từ kết cấu đến 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 sự biến động của toàn bộ tài sản cố định hữu hình cũng như từng loại tài sản cố định hữu hình trên các chỉ tiêu nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại, từ đó làm cơ sở cho các doanh nghiệp ra các quyết định quản lý liên quan đến đầu tư, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán và sửa chữa tài sản cố định hữu hình. Đặc biệt trong chế độ đã tách những tài sản cố định hữu hình dùng để bán thành một khái niệm mới là bất động sản đầu tư.

2.1.4. Hình thức ghi sổ

Chế độ ban hành nhiều hình thức phù hợp với xu hướng phát triển công nghệ thông tin hiện nay, đã có thêm hình thức kế toán trên máy vi tính, Doanh nghiệp được tự xây dựng biểu mẫu sổ kế toán riêng

nhưng phải đảm bảo cung cấp thông tin về giao dịch kinh tế một cách minh bạch, đầy đủ. Nhờ vậy, việc mở và ghi đầy đủ số liệu về tài sản cố định hữu hình trên Thẻ tài sản cố định, Sổ tài sản cố định và Sổ theo dõi tài sản cố định tại đơn vị sử dụng đã góp phần cung cấp thông tin về quá trình quản lý và sử dụng của từng tài sản cố định hữu hình, từng loại tài sản cố định hữu hình, bao gồm: nguyên giá, tình hình trích khấu hao, số khấu hao lũy kế tính đến thời điểm giám tài sản cố định hữu hình, lý do giám tài sản cố định hữu hình, 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 tài sản cố định hữu hình.

2.1.5. Hệ thống báo cáo tài chính

Trong chế độ đã phản ánh đầy đủ các chỉ tiêu tài sản cố định hữu hình trong Bảng cân đối kế toán, Bản thuyết minh tài chính phản ánh cụ thể về tăng, giảm tài sản cố định hữu hình, giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình, các chi phí xây dựng cơ bản dở dang và chi phí khấu hao tài sản cố định hữu hình để cung cấp thông tin toàn diện và chi tiết cho quản lý về tình hình hiện có và sự biến động của từng loại tài sản cố định hữu hình trong doanh nghiệp.

Trên đây là một số kết quả mà chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình đã đạt được, góp phần 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 doanh nghiệp nói riêng.

2.2. Tồn tại và nguyên nhân

Bên cạnh những kết quả đạt được trong chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình đã ban hành, trong chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình vẫn còn một số hạn chế nhất định cần khắc phục và hoàn thiện để tạo điều kiện tốt hơn nữa cho các doanh nghiệp áp dụng. Những tồn tại của chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình được khái quát qua các khía cạnh sau:

2.2.1. Về phía Nhà nước

Chế độ kế toán ban hành chưa thống nhất áp dụng trong tất cả các loại hình doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước. Cụ thể vẫn tồn tại 2 chế độ kế toán doanh nghiệp, đó là chế độ kế toán doanh nghiệp được hướng dẫn theo Bộ Tài chính (2014b) và chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa được ban hành theo Bộ Tài chính (2006). Bộ Tài chính (2014b) hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp, cho biết phạm vi áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành

phần kinh tế trong cả nước, còn Bộ Tài chính (2006) cho biết phạm vi áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp 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 quy định doanh nghiệp nhỏ và vừa có thể áp dụng chế độ kế toán doanh nghiệp theo Bộ Tài chính (2014b). Trên thực tế, rất nhiều doanh nghiệp nhỏ và vừa, doanh nghiệp ngoài quốc doanh áp dụng chế độ kế toán doanh nghiệp theo Bộ tài chính (2014b). Mặt khác, chế độ kế toán doanh nghiệp theo Bộ tài chính (2014b) đã bao quát toàn bộ nội dung tổ chức công tác kế toán áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực, ngành nghề khác nhau của nền kinh tế quốc dân nhưng không phủ nhận tính hiệu lực pháp lý của chế độ kế toán theo Bộ tài chính (2006).

2.2.2. Điều kiện ghi nhận tài sản cố định hữu hình

Bộ Tài chính (2013) đã hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định, quy định tiêu chuẩn và nhận biết tài sản cố định trong đó có tiêu chuẩn nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy và có giá trị từ 30.000.000 đồng (ba mươi triệu đồng) trở lên. Việc quy định như vậy tạo ra sự thống nhất, đơn giản cho việc thực hiện của các doanh nghiệp 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 tài sản cố định hữu hình còn chịu ảnh hưởng về quy mô, lĩnh vực hoạt động, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và năng lực tài chính của doanh nghiệp, ảnh hưởng của lạm phát kinh tế, giá trị đó đối với doanh nghiệp này là trọng yếu nhưng với doanh nghiệp khác là không trọng yếu, nên quy định này vi phạm nguyên tắc trọng yếu.

2.2.3. Hệ thống tài khoản kế toán

Bộ Tài chính (2014b) có quy định tài khoản phản ánh nguyên giá tài sản cố định hữu hình được phản ánh trên tài khoản tổng hợp (tài khoản 211: Tài sản cố định hữu hình-tài khoản cấp 1) còn tài khoản theo dõi hao mòn tài sản cố định hữu hình của tài sản cố định hữu hình được phản ánh trên tài khoản chi tiết (tài khoản 2141: Hao mòn tài sản cố định hữu hình-tài khoản cấp 2). Như vậy, rất khó khăn cho việc theo dõi, quản lý tài sản cố định hữu hình một cách chi tiết.

2.2.4. Thẻ tài sản cố định hữu hình

Các thông tin được trình bày trong Thẻ Tài sản

cổ định còn chưa phản ánh rõ ngày, tháng đưa tài sản cố định hữu hình vào sử dụng, không nói rõ phương pháp tính khấu hao cho tài sản cố định hữu hình đó, và cũng không thể hiện giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình. Chính vì vậy, không thể biết tài sản cố định hữu hình đó được tính khấu hao vào thời điểm nào trong năm; do có nhiều phương pháp tính khấu hao nên phải nói rõ sử dụng phương pháp tính nào và thống nhất cách tính; trên thẻ cũng phải thể hiện được giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình để giúp doanh nghiệp biết tình trạng của tài sản cố định hữu hình.

2.2.5. Hệ thống văn bản pháp luật về quản lý tài sản cố định

Một số văn bản pháp luật liên quan đến quản lý và hạch toán tài sản cố định hữu hình còn có những điểm không thống nhất như:

- Bộ Tài chính (2001) đưa ra tiêu chuẩn ghi nhận là tài sản cố định phải thoả mãn đồng thời tất cả 4 tiêu chuẩn: 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. Bộ Tài chính (2013) tại điều 3 quy định có 3 tiêu chuẩn ghi nhận, mặc dù về nội dung không khác nhưng đã không thống nhất cách viết.

- Bộ Tài chính (2013) quy định khi thực hiện trích khấu hao nhanh doanh nghiệp phải đảm bảo kinh doanh có lãi, thông báo phương pháp khấu hao trước khi bắt đầu thực hiện trích. Bộ Tài chính (2014a) cũng quy định ở Điều 6 là doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng được khấu hao 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 doanh nghiệp phải đảm bảo có lãi. Doanh nghiệp thông báo phương pháp trích khấu hao trước khi thực hiện trích khấu hao. Vậy, theo tác giả, việc trích khấu hao được thực hiện ở bất kỳ thời điểm nào trong năm tùy theo từng tài sản, thông báo phương pháp trích cũng ở bất kể thời điểm nào trong năm, mà hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp chỉ xác định được khi kết thúc năm, trong năm cũng có thể là lãi hoặc lỗ. Do đó, rất khó tính khấu hao theo phương pháp này.

2.2.6. Kế toán tài sản cố định hữu hình

- Bộ Tài chính (2014b) có quy định về hạch toán

trao đổi tài sản cố định hữu hình, gồm trao đổi tương tự và trao đổi không tương tự được hướng dẫn ở Điều 35. Bộ Tài chính (2001) đã nêu ra: “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 tài sản cố định hữu hình đã qua sử dụng, với cách thức sử dụng tài sản cố định hữu hình 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. Do đó, trao đổi tương tự chỉ có thể thực hiện khi tài sản cố định hữu hình có cùng công dụng, tính năng và hoàn toàn mới chưa qua sử dụng. Do vậy, không nên quy định là trao đổi tương tự hay không tương tự vì nó không có tính thực tiễn mà chỉ mang tính lý thuyết, nên thay vào đó khái niệm thực tế hơn như “trao đổi cùng loại hay trao đổi không cùng loại”...

- Về quy định hạch toán sửa chữa nâng cấp tài sản cố định hữu hình: Trần Văn Thuận (2008, trang 126) chỉ ra rằng việc phản ánh các chi phí sửa chữa nâng cấp phát sinh và ghi tăng nguyên giá tài sản cố định hữu hình phản tổng chi phí sửa chữa nâng cấp thực tế khi công việc nâng cấp hoàn thành. Tuy nhiên, giá trị khấu hao của tài sản cố định hữu hình sau nâng cấp được xác định trên cơ sở giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình được nâng cấp và tổng chi phí nâng cấp thực tế. Đối với sửa chữa nâng cấp hiện đại hoá tính năng, tác dụng của tài sản cố định hữu hình thì việc không ghi giảm tài sản cố định hữu hình mang đi nâng cấp tạo ra sự đơn giản cho kế toán nhưng dẫn đến việc xác định giá trị phải khấu hao của tài sản cố định sau nâng cấp trở nên khó khăn hơn. Các quy định về nâng cấp và sửa chữa tài sản cố định hữu hình chưa thích ứng với tính đa dạng của nền kinh tế.

Nguyên nhân của những tồn tại trong Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình có thể kể đến là nền kinh tế Việt Nam đang trong giai đoạn chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường nên còn nhiều khó khăn trong việc hoàn thiện Chế độ, các tài sản trong doanh nghiệp ngày càng phong phú từ việc tự gia công cho đến việc tiếp nhận đầu tư nước ngoài, các loại hình doanh nghiệp ngày càng phong phú với những đặc điểm và quy mô hoạt động khác nhau... nên việc hoàn thiện một Chế độ kế toán nói chung và Chế độ kế toán tài sản cố định hữu hình nói riêng không phải là công việc “một sớm một chiều” mà

cần có thời gian và sự đóng góp tích cực của các doanh nghiệp.

Trên đây là những tồn tại trong Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình, nếu những tồn tại này được khắc phục sẽ góp phần hoàn thiện hơn Chế độ kế toán doanh nghiệp, tạo điều kiện hơn cho công tác kế toán ở các doanh nghiệp được diễn ra một cách dễ dàng, hiệu quả.

3. Một số giải pháp đề xuất nhằm hoàn thiện Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp tại Việt Nam

3.1. Điều kiện ghi nhận tài sản cố định

Bộ Tài chính (2013) có quy định về giá trị tối thiểu của tài sản cố định từ 30.000.000 đồng trở lên. Trên thực tế hiện nay, có những doanh nghiệp có quy mô rất lớn và có rất nhiều tài sản có giá trị trên 30.000.000đ (tức là tỷ suất đầu tư khoảng 90%) như các công ty thuộc lĩnh vực công nghiệp nặng, nên để đảm bảo nguyên tắc phù hợp và nguyên tắc trọng yếu trong kế toán và tạo ra sự chủ động cho các doanh nghiệp trong việc quản lý, sử dụng tài sản nói chung, tài sản cố định hữu hình nói riêng Nhà nước không nên quy định giá trị tối thiểu của tài sản cố định hữu hình chung cho tất cả các doanh nghiệp mà nên cho các doanh nghiệp đăng ký danh mục tài sản cố định hữu hình với cơ quan Nhà nước trực tiếp quản lý trên cơ sở các tiêu chuẩn ghi nhận do Nhà nước ban hành. Tức là đưa ra quy định loại bỏ tính quy mô, gắn với từng doanh nghiệp cụ thể, Nhà nước hướng dẫn về số tương đối và số tuyệt đối (Ví dụ: Tỷ lệ tài sản đảm bảo 3 tiêu chuẩn ghi nhận đầu tiên theo Chuẩn mực số 03 nằm trong khoảng từ 30% đến 50% hay trên 50% đến 70% hay trên 70% so với toàn bộ tài sản thì ứng với mỗi mức tương đối có mức giá trị tuyệt đối cụ thể theo quy định hiện hành), doanh nghiệp trên sự hướng dẫn của Nhà nước thì doanh nghiệp xác định được giá trị tối thiểu theo quy định hiện hành của các tài sản cố định hữu hình.

3.2. Hệ thống chứng từ kế toán trong hạch toán tài sản cố định

Quy định rõ các loại chứng từ cần có đối với từng trường hợp hình thành tài sản cố định hữu hình để tạo ra sự thống nhất giữa doanh nghiệp và các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền trong việc xác định giá trị tài sản và quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp. Trên thực tế, các giao dịch về tài sản cố định giữa doanh nghiệp với cá nhân, đặc biệt là giao dịch mua lại tài sản cố định và nhận vốn góp bằng tài sản

cố định làm cho doanh nghiệp rất khó khăn trong việc chứng minh nguồn gốc và giá trị hợp lý của tài sản cố định khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp. Nhà nước nên quy định tất cả các cá nhân, tổ chức khi mua, bán phải thực hiện việc giao, nhận hoá 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.

3.3. Hệ thống tài khoản kế toán tài sản cố định

- Bộ Tài chính (2014b) quy định tài khoản phản ánh nguyên giá tài sản cố định hữu hình, tài khoản phản ánh hao mòn tài sản cố định hữu hình, không có sự nhất quán trong việc sử dụng tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết. Vậy theo tác giả khi thiết kế hệ thống tài khoản phản ánh nguyên giá trên các tài khoản tổng hợp (tài khoản 211: tài sản cố định hữu hình) thì các tài khoản theo dõi hao mòn cũng phải thiết kế trên tài khoản tổng hợp (tài khoản 214: Hao mòn tài sản cố định hữu hình) hoặc nếu tài khoản phản ánh nguyên giá thiết kế trên tài khoản chi tiết (tài khoản 2111: tài sản cố định hữu hình) thì tài khoản phản ánh hao mòn cũng phải được thiết kế trên tài khoản chi tiết (tài khoản 2141: Hao mòn tài sản cố định hữu hình) để đảm bảo tính khoa học và logic.

3.4. Phương pháp tính khấu hao tài sản cố định hữu hình

Nên bổ sung thêm nữa các phương pháp tính khấu hao tài sản cố định để đáp ứng được sự đa dạng của nhiều loại tài sản cố định.

3.4.1. Các phương pháp khấu hao theo nhóm hoặc theo đa hợp

Do đặc trưng khác nhau của từng tài sản cố định hữu hình hoặc đặc trưng riêng của từng ngành, có những doanh nghiệp nên áp dụng phương pháp khấu hao theo nhóm tài sản cố định hữu hình có bản chất giống nhau hoặc khấu hao kết hợp các tài sản cố định hữu hình có bản chất khác nhau và thời gian sử dụng khác nhau. Theo phương pháp này, trước hết kế toán xác định tỷ lệ khấu hao kết hợp của tài sản cố định hữu hình, từ tỷ lệ này sẽ xác định được tổng số khấu hao phải trích của năm và hơn nữa sẽ xác định được thời gian khấu hao kết hợp.

Để minh hoạ cho phương pháp này, giả sử công ty M tiến hành xác định khấu hao phải trích của 3

Bảng 1: Tính khấu hao hỗn hợp*(đơn vị: 1000đ)*

Loại tài sản cố định	Nguyên giá	Giá trị còn lại	Số khấu hao còn phải trích	Thời gian hữu dụng ước tính	Số khấu hao phải trích hàng năm
1	2	3	(4)=(2)-(3)	5	(6)=(4): (5)
Xe con	2.320.000	400.000	1.920.000	3	640.000
Xe tải	704.000	64.000	640.000	4	160.000
Xe thùng	560.000	80.000	480.000	5	96.000
Cộng	3.584.000	544.000	3.040.000	x	896.000

Nguồn: Tác giả xây dựng (2014)

loại tài sản cố định hữu hình khác nhau là ô tô con, ô tô tải, xe thùng qua bảng 1.

Cụ thể, với tài liệu ở Bảng 1, tỷ lệ khấu hao hỗn hợp là: $896.000/3.584.000=0,25$ (tức là 25%) và từ đó xác định được thời gian cần thiết để khấu hao hết số khấu hao trên là: $3.040.000/896.000 = 3,39$ năm.

3.4.2. Phương pháp khấu hao theo thời gian sử dụng máy thực tế

Trong trường hợp tài sản cố định hữu hình giảm dần đều giá trị theo thời gian và giá trị này được đưa dần vào chi phí theo từng kỳ với một giá trị như nhau thì áp dụng tính phương pháp khấu hao đều theo thời gian. Nhưng trên thực tế có những doanh nghiệp sử dụng tài sản cố định căn cứ vào số giờ

máy chạy thực tế, để xác định mức khấu hao phải trích trong các năm sử dụng hữu ích. Khi đó doanh nghiệp nên áp dụng phương pháp khấu hao theo thời gian sử dụng máy thực tế.

Thời gian sử dụng của tài sản cố định hữu hình được căn cứ vào số giờ máy chạy thực tế. Công thức xác định mức khấu hao phải trích được xác định theo công thức 1.

Ví dụ: Giả sử công ty X có một tài sản cố định hữu hình với nguyên giá là 422.400.000đ. Tài sản này có thời gian sử dụng hữu ích là 5 năm, giá trị thu hồi ước tính sau năm thứ 5 là 38.400.000đ, số giờ hoạt động hữu ích của tài sản cố định hữu hình là 40.000giờ thì khấu hao một giờ hoạt động sẽ là:

$$\text{Khấu hao giờ} = \frac{\text{Nguyên giá tài sản cố định hữu hình - giá trị thu hồi ước tính}}{\text{Tổng số giờ hoạt động ước tính}} \quad (1)$$

Bảng 2: Khấu hao theo số giờ máy chạy*(Đơn vị: 1000đ)*

Năm	Số giờ hoạt động (giờ)	khấu hao phải trích (1000 VND)	Hao mòn lũy kế (1000 VND)	Giá trị còn lại (1000 VND)
1	2	(3)=(2)*9,6	(4)	(5)
0				422.400
1	7.600	72.960	72.960	349.440
2	9.000	86.400	159.360	263.040
3	8.400	80.640	240.000	182.400
4	8.000	76.800	316.800	105.600
5	7.000	67.200	384.000	38.400
Cộng	40.000	384.000		

Nguồn: Tác giả xây dựng (2014)

$(422.400.000-38.400.000)/40.000=9.600\text{đ/giờ}$. Từ kết quả này kế toán xác định số khấu hao phải trích theo các năm như bảng 2.

3.5. Hoàn thiện thẻ tài sản cố định hữu hình

Thẻ tài sản cố định hữu hình dùng để theo dõi chi tiết từng tài sản cố định hữu hình của các doanh nghiệp, nguyên giá ban đầu, tình hình thay đổi nguyên giá và giá trị hao mòn trích hàng năm của từng tài sản cố định hữu hình. Mỗi đối tượng ghi tài sản cố định hữu hình được mở riêng một thẻ. Thẻ được lập và lưu tại phòng kế toán trong suốt quá trình sử dụng tài sản cố định hữu hình. Vậy, 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 tài sản cố định hữu hình gắn với từng bộ phận, lĩnh vực hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp ở Việt Nam, thẻ tài sản cố định hữu hình cần được thiết kế thông tin về chi phí, kết quả hoạt động của tài sản cố định theo bộ phận, lĩnh vực, hoạt động sử dụng tài sản cố định hữu hình.

Chi phí sử dụng tài sản cố định hữu hình bao gồm

chi phí khấu hao tài sản cố định hữu hình, chi phí sửa chữa, chi phí mua bảo hiểm... Kết quả sử dụng tài sản cố định hữu hình có thể là giá trị sản phẩm, công việc, dịch vụ hoàn thành, doanh thu cho thuê,...

4. Kết luận

Trên cơ sở phân tích thực trạng Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp tại Việt Nam, bài viết đã đánh giá những mặt thành công và tồn tại cũng như nguyên nhân của các tồn tại về Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình tại Việt Nam. Qua đó, bài viết đã đề xuất năm giải pháp gồm: thay đổi điều kiện ghi nhận tài sản cố định hữu hình; hoàn thiện hệ thống chứng từ tài sản cố định hữu hình; hoàn thiện hệ thống tài khoản tài sản cố định hữu hình; bổ sung cách tính khấu hao tài sản cố định hữu hình; và hoàn thiện thẻ tài sản cố định hữu hình nhằm hoàn thiện Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp ở Việt Nam.

Những giải pháp này sẽ là tài liệu tham khảo đối với các doanh nghiệp cũng như các nhà làm chính sách nhằm ban hành Chế độ Kế toán tài sản cố định hữu hình trong các doanh nghiệp ở Việt Nam được đầy đủ, toàn diện và hợp lý. □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính (2001), *Chuẩn mực Số 03/2001/BTC tài sản cố định hữu hình*, ban hành ngày 31 tháng 12 năm 2001
2. Bộ Tài chính (2006), *Quyết định số 48/2006/BTC về việc ban hành Chế độ Kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa*, ban hành ngày 20 tháng 3 năm 2006.
3. Bộ Tài chính (2013), *Thông tư số 45/2013/TT-BTC hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định*, ban hành ngày 25 tháng 4 năm 2013.
4. Bộ Tài chính (2014a), *Thông tư số 78/2014/TT-BTC hướng dẫn thi hành nghị định số 218/2013ND-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành luật thuế thu nhập doanh nghiệp*, ban hành ngày 18 tháng 6 năm 2014.
5. Bộ Tài chính (2014b), *Thông tư số 200/2014/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán Doanh nghiệp*, ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014.
6. Trần Văn Thuận (2008), “*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*”, luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân

Thông tin tác giả:

* **Đỗ Thị Hương Thanh**, Thạc sỹ

- Tổ chức tác giả công tác: Trường Đại học Công nghệ Giao thông Vận tải - Cơ sở đào tạo Thái Nguyên

- Lĩnh vực nghiên cứu: Kế toán - Kiểm toán và Phân tích

- Tạp chí tiêu biểu đã đăng tải công trình nghiên cứu: Nghiên cứu khoa học Kiểm toán

- Địa chỉ liên hệ: Địa chỉ Email: thanhhdth@utt.edu.vn

** **Nguyễn Thanh Hiếu**, Thạc sỹ

- Tổ chức tác giả công tác: Viện Kế toán - Kiểm toán, Đại học Kinh tế Quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu: Kế toán, Kiểm toán và Phân tích

- Tạp chí tiêu biểu đã đăng tải công trình nghiên cứu: Nghiên cứu khoa học Kiểm toán, Tạp chí Kinh tế và Phát triển

- Địa chỉ liên hệ: Địa chỉ Email: hieu39ktqd@gmail.com