

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH CỦA VIỆT NAM CÓ SỰ TƯƠNG ĐỒNG VỚI SỰ CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ

● LÊ MINH THÀNH

TÓM TẮT:

Hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán để có thể hoàn thiện khuôn khổ pháp lý cho hoạt động kế toán của Việt Nam bắt nhịp kịp với sự hội nhập kế toán ở các nước có nền kinh tế thị trường và quan trọng hơn là tạo môi trường pháp lý cho hội nhập kinh tế, quốc tế và khu vực. Các chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay đang được xây dựng trên cơ sở các chuẩn mực kế toán quốc tế để tạo điều kiện cho quá trình hội nhập kinh tế quốc tế của Việt Nam được dễ dàng hơn. Tuy nhiên, do điều kiện kinh tế xã hội đặc thù của Việt Nam mà việc áp dụng toàn bộ các chuẩn mực kế toán quốc tế vào thực tiễn hoạt động kinh doanh ở Việt Nam là chưa thể thực hiện được. Chính nguyên nhân đó khiến cho các chuẩn mực kế toán Việt Nam dù được xây dựng trên cơ sở các chuẩn mực kế toán quốc tế vẫn có nhiều điểm khác biệt, song về cơ bản chuẩn mực kế toán tài sản cố định hữu hình của Việt Nam và quốc tế có sự tương đồng.

Từ khóa: Chuẩn mực kế toán Việt Nam, chuẩn mực kế toán quốc tế, tài sản cố định hữu hình.

I. Đặt vấn đề

Trong xu thế hội nhập kinh tế toàn cầu, việc hạch toán kế toán theo Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS ngày càng nhận được sự ủng hộ của các quốc gia và vùng lãnh thổ trên thế giới. Tại Việt Nam, Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) bao gồm 26 chuẩn mực, được xây dựng dựa trên các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) theo nguyên tắc phù hợp với đặc điểm nền kinh tế và tình hình các doanh nghiệp tại Việt Nam. Năm 2014 với việc ban hành Thông tư số 200/2014/TT-BTC về chế độ kế toán doanh nghiệp thay thế Quyết định số 15/2006 ngày 20/03/2006 đã đưa chế độ kế toán và lập báo cáo

tài chính (BCTC) của Việt Nam tiến lại gần hơn với các tiêu chuẩn quốc tế trong IAS và IFRS (Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế). Có thể thấy rõ sự tương đồng giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế ở phần tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình.

Vốn tiền đề của hoạt động sản xuất kinh doanh là TSCĐ, là những tư liệu lao động chủ yếu có giá trị lớn và thời gian sử dụng lâu dài trong doanh nghiệp. Trong điều kiện khoa học kỹ thuật trở thành lực lượng sản xuất trực tiếp, TSCĐ thể hiện trình độ công nghệ, năng lực sản xuất và thế mạnh của doanh nghiệp, góp phần quan trọng vào việc

tiết kiệm chi phí nâng cao năng suất lao động, chất lượng sản phẩm và tăng thu nhập cho người lao động. Việc đầu tư lắp đặt các TSCĐ và tổ chức quản lý, sử dụng hợp lý TSCĐ, phát huy tối đa công suất máy móc hiện có vào quá trình kinh doanh sẽ tạo điều kiện cho các doanh nghiệp hạ bớt được chi phí, hạ giá thành sản phẩm, tăng khả năng cạnh tranh của sản phẩm mà mình cung cấp cho khách hàng từ đó có thể tăng doanh thu và lợi nhuận. Xác định được tầm quan trọng của TSCĐ trong doanh nghiệp tiếp theo chúng tôi chọn phân tích và so sánh chuẩn mực kế toán VAS 03 “ Tài sản cố định” trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam với chuẩn mực kế toán IAS 16 “Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị” trong hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế.

II. Thực trạng

Cả IAS 16 và VAS 3 đều thống nhất với nhau ở bốn điều kiện ghi nhận TSCĐ hữu hình:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản. Mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ tài sản phải dựa trên những bằng chứng sẵn có tại thời điểm ghi nhận ban đầu. Doanh nghiệp cần đảm bảo rằng mọi lợi ích và rủi ro đã được thực sự chuyển giao cho doanh nghiệp tại thời điểm doanh nghiệp ghi nhận tài sản là TSCĐ hữu hình của doanh nghiệp. Riêng với điều kiện này, cả hai chuẩn mực VAS 3 và IAS 16 đều đem lại cho doanh nghiệp từ việc sử dụng tài sản không chỉ theo cách trực tiếp mà còn có thể theo cách gián tiếp thông qua một tài sản khác. VAS 3 có quy định “những tài sản sử dụng cho mục đích đảm bảo an toàn sản xuất, kinh doanh hoặc bảo vệ môi trường mặc dù không trực tiếp đem lại lợi ích kinh tế như các TSCĐ khác nhưng chúng lại cần thiết cho doanh nghiệp trong việc đạt được các lợi ích kinh tế nhiều hơn từ các tài sản khác” (VAS 3, khoản 9) thì sẽ được ghi nhận là TSCĐ hữu hình của doanh nghiệp. IAS 16 cũng có quy định tương tự “bất động sản, nhà xưởng hay dụng cụ có thể được hình thành cho mục đích an toàn hoặc cho lý do bảo vệ môi trường. Việc hình thành các tài sản như thế tuy không trực tiếp làm tăng lợi ích kinh tế thu được từ bất cứ tài sản hiện có nào nhưng cần thiết trong việc giúp doanh nghiệp thu được

lợi ích kinh tế trong tương lai từ các tài sản khác. Những tài sản như thế đủ tiêu chuẩn để được ghi nhận là tài sản và chúng cho phép doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ các tài sản liên quan nhiều hơn là khi không có các tài sản đó.”(IAS 16, khoản 11).

- Nguyên giá có thể xác định một cách đáng tin cậy

Đối với điều kiện thứ hai, việc xác định giá trị của tài sản thường là dựa trên giá trị chuyển giao (transfer amount) khi mua sắm tài sản hoặc nếu tài sản được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp thì nguyên giá của tài sản là toàn bộ chi phí mà doanh nghiệp phải trả ra bên ngoài để tạo nên tài sản đó (chi phí nguyên vật liệu, chi phí lao động, chi phí sản xuất chung,...). Việc xác định giá trị sẽ khó khăn hơn tài sản được hình thành từ việc trao đổi tài sản và doanh nghiệp phải xác định giá trị thị trường của tài sản tham gia vào trao đổi. Việc xác định giá trị của tài sản sẽ được phân tích kỹ hơn ở phần xác định giá trị ban đầu. (IAS 16, khoản 7 và VAS 3, khoản 6).

- Có thời gian sử dụng lớn hơn một năm

Điều kiện thứ ba “thời gian sử dụng hữu ích lớn hơn một kỳ kế toán” là tiêu chuẩn chung cho bất kỳ tài sản nào được phân loại vào lớp tài sản dài hạn. (IAS 16, khoản 6 và VAS 3, khoản 6).

- Có hình thái vật chất cụ thể

Còn điều kiện thứ tư “có hình thái vật chất cụ thể” được nêu rõ trong định nghĩa của chuẩn mực kế toán Việt Nam và được ngầm hiểu trong chuẩn mực kế toán quốc tế. IAS 16 chính là chuẩn mực kế toán về TSCĐ hữu hình nhưng IASB không lấy tên “Tài sản cố định hữu hình” làm tên gọi của chuẩn mực kế toán này mà lấy tên “Bất động sản, nhà xưởng và dụng cụ” làm tên gọi của chuẩn mực này. Xem xét kỹ thì bất động sản, nhà xưởng hay dụng cụ chính là những ví dụ cụ thể của TSCĐ vô hình và chúng đều có hình thái vật chất cụ thể. Do đó, dù không được nêu rõ nhưng định nghĩa về TSCĐ trong IAS16 thực ra có bao hàm đặc điểm của TSCĐ hữu hình là có hình thái vật chất cụ thể. (IAS 16, khoản 7 và VAS 3, khoản 6).

Những trường hợp ghi nhận TSCĐ hữu hình:

- TSCĐ hữu hình mua sắm:

Về cách xác định nguyên giá thì cả VAS 3 và IAS 16 đều thống nhất ở 2 thành phần chi phí là giá mua và chi phí có liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào tới vị trí và trạng thái cần thiết để nó có thể hoạt động theo cách đã định trước.

- TSCĐ hữu hình là do doanh nghiệp tự xây dựng, tự chế:

Cả VAS 3 và IAS 16 đều thống nhất loại bỏ các khoản lãi nội bộ và các khoản chi phí không hợp lý như nguyên vật liệu lãng phí, lao động hoặc các chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình xây dựng hoặc tự chế.

- TSCĐ hữu hình được mua theo phương thức trả góp:

Cả VAS 3 và IAS 16 đều thống nhất phản ánh nguyên giá của TSCĐ theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá.

Sở dĩ, cả chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam đều không cho phép ghi nhận giá mua trả tiền chậm làm nguyên giá của TSCĐ hữu hình vì khoản chênh lệch giữa giá mua trả tiền ngay và giá mua trả tiền chậm là một khoản lãi mà người mua phải trả người bán do người bán đã cấp cho người mua khoản tín dụng bằng chính số tiền mua hàng được trả chậm.

Xác định giá trị ban đầu: Đối với điều kiện này, VAS 3 cũng thống nhất với IAS 16 trong việc xem xét một chi phí có liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng hay không để quyết định đưa chi phí đó vào nguyên giá hay để loại bỏ chi phí đó khỏi nguyên giá. Cả VAS 3 và IAS 16 đều yêu cầu các tài sản đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ hữu hình thì đều cần được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

Khấu hao TSCĐ hữu hình:

Cả hai chuẩn mực VAS 3 và IAS 16 đều thống nhất là:

“Số khấu hao của từng thời kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ trừ khi chúng được tính vào giá trị của tài sản khác như: khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho hoạt động sản

xuất kinh doanh trong giai đoạn triển khai là một bộ phận cấu thành nguyên giá TSCĐ vô hình (theo quy định của TSCĐ vô hình) hoặc chi phí khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho quá trình tự xây dựng hoặc tự chế các tài sản khác”. (VAS 3, khoản 29 và IAS 16, khoản 49).

Chế độ sửa chữa hay bảo dưỡng TSCĐ hữu hình có thể kéo dài thời gian sử dụng hữu ích thực tế hoặc làm tăng giá trị thanh lý ước tính của tài sản nhưng doanh nghiệp không được thay đổi mức khấu hao của tài sản. IAS 16 và VAS 3 cũng cho phép doanh nghiệp phân bổ chi phí của tài sản cho các bộ phận cấu thành của nó và hạch toán riêng biệt cho mỗi bộ phận cấu thành cũng như được khấu hao một cách riêng biệt

Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình:

Theo IAS 16, khoản 6 và VAS 3, khoản 5 cho phép tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản không chỉ bằng thời gian tính bằng năm mà còn bằng tổng số lượng sản phẩm mà doanh nghiệp ước tính có thể thu được từ việc sử dụng sản phẩm. Ngoài ra khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải xem xét các yếu tố sau:

- Mức độ sử dụng ước tính của doanh nghiệp đối với tài sản đó. Mức độ sử dụng được đánh giá thông qua công suất hoặc sản lượng dự tính

- Mức độ hao mòn trình tự thuộc vào các nhân tố liên quan trong quá trình sử dụng tài sản như: Số ca làm việc, việc sửa chữa và bảo dưỡng của doanh nghiệp đối với tài sản cũng như việc bảo quản chúng trong những thời kỳ không hoạt động.

- Hao mòn vô hình phát sinh do việc thay đổi hay cải tiến dây chuyền công nghệ hay do dự thay đổi nhu cầu của thị trường về sản phẩm hay dịch vụ do tài sản sản xuất ra.

- Giới hạn có tính pháp lý trong việc sử dụng tài sản như hết hạn hợp đồng của tài sản thuê tài chính. (VAS 3, khoản 30, IAS 16, khoản 56).

Cả hai chuẩn mực IAS 16 và VAS 3 đều yêu cầu các doanh nghiệp phải xem xét lại thời gian sử dụng hữu ích của tài sản định kỳ, thường là cuối năm tài chính.

Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình:

Theo VAS 3, khoản 29 và IAS 16, khoản 60

đều cho rằng, phương pháp khấu hao được sử dụng để phản ánh cách thức mà doanh nghiệp thu được giá trị kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản.

Cả VAS 3 và IAS 16 cho rằng, phương pháp khấu hao áp dụng cho một tài sản cần phải được xem xét lại ít nhất một năm một lần. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách sử dụng tài sản để đem lại lợi ích cho doanh nghiệp thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo.

Có ba phương pháp tính khấu hao được đề cập ở cả IAS 16 và VAS 3 là: khấu hao theo phương pháp đường thẳng, khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần và khấu hao theo số lượng sản phẩm.

- Phương pháp khấu hao đường thẳng:

Phương pháp này dựa trên giả định rằng TSCĐ hữu hình giảm dần đều giá trị theo thời gian và giá trị này được đưa dần vào chi phí theo từng thời kỳ với một giá trị như nhau. Phương pháp này còn có tên gọi là khấu hao tuyến tính, khấu hao đều theo thời gian hoặc khấu hao cố định.

Ưu điểm của phương pháp này là đơn giản, dễ tính. Nhược điểm của phương pháp này là do tính bình quân nên khả năng thu hồi vốn chậm làm cho TSCĐ hữu hình chịu bất lợi của hao mòn vô hình (hao mòn gây ra bởi tiến bộ của khoa học kỹ thuật làm cho máy móc nhanh chóng trở nên lạc hậu). Thêm vào đó, phương pháp này chỉ phù hợp trong điều kiện lợi ích kinh tế thu được từ việc sử dụng tài sản, mức độ sử dụng tài sản của doanh nghiệp, chi phí sửa chữa, bảo dưỡng tài sản là như nhau giữa các kỳ kế toán mà chúng ta đều biết rằng điều kiện này khó xảy ra trong thực tế. Điều này dẫn đến việc phản ánh cách thức doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản theo phương pháp khấu hao này là không chính xác.

- Khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần:

Ưu điểm của phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần là đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu. Lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp thu được từ việc tài sản giảm dần theo thời gian nên chi phí khấu hao cũng cần giảm dần theo thời gian. Ưu điểm thứ hai là phương pháp này là giúp

thu hồi vốn nhanh, hạn chế ảnh hưởng của hao mòn vô hình.

Nhược điểm của phương pháp này là tính toán phức tạp hơn phương pháp khấu hao đường thẳng. Nhược điểm nữa là có thể gây nên sự đột biến về giá thành sản phẩm trong những năm đầu do chi phí khấu hao lớn, sẽ bất lợi trong cạnh tranh. Do vậy, đối với những doanh nghiệp kinh doanh chưa ổn định không nên áp dụng các phương pháp khấu hao nhanh. Thực tế tại Việt Nam, theo Thông tư số 203/2009/TT-BTC đã trích dẫn ở trên, thì chỉ có những doanh nghiệp làm ăn có lãi mới được sử dụng phương pháp này. Ngoài ra, cũng theo Thông tư thì TSCĐ tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh được phép trích khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện:

TSCĐ đầu tư mới (chưa qua sử dụng): Là các loại máy móc thiết bị, dụng cụ đo lường thí nghiệm. Thêm vào đó, doanh nghiệp chỉ được phép trích khấu hao theo phương pháp này nếu như khấu hao theo phương pháp này không quá hai lần so với khấu hao được trích theo phương pháp đường thẳng. Những qui định chặt chẽ như vậy được đưa ra để nhằm hạn chế việc doanh nghiệp sử dụng phương pháp này để “hoàn thuế” trong những năm đầu sử dụng phương pháp này.

- Phương pháp khấu hao theo sản lượng:

Mức độ hữu ích của TSCĐ hữu hình được xác định trên cơ sở số lượng sản phẩm ước tính mà tài sản đó tạo ra trong quá trình sản xuất, do vậy số khấu hao phải trích thay đổi tùy theo khối lượng sản phẩm sản xuất ra từng kỳ.

Ưu điểm của phương pháp này là sự phù hợp giữa chi phí và doanh thu. Khi máy móc hoạt động nhiều thì phải khấu hao nhiều nên chi phí khấu hao tăng. Mặt khác, máy móc hoạt động nhiều để tạo ra nhiều sản phẩm hứa hẹn đem lại nhiều lợi nhuận cho doanh nghiệp. Trong trường hợp xấu hơn, nền kinh tế suy thoái, sản xuất giảm sút thì máy móc sẽ ít được sử dụng. Khi đó ngoài lợi ích không làm đổi giá thành sản phẩm do chi phí khấu hao quá lớn như phương pháp khấu hao giảm dần hay quá cứng nhắc như phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp này cho phép kéo dài

thời gian sử dụng của tài sản trong trường hợp sản xuất gặp khó khăn.

Nhược điểm của phương pháp này là không thể áp dụng sâu rộng cho tất cả các loại TSCĐ hữu hình mà chỉ có thể áp dụng cho những loại tài sản như máy móc, phương tiện vận tải tức là những tài sản có thể ước tính công suất hoạt động. Việc kéo dài thời gian sử dụng của tài sản đôi khi là con dao

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

Cả VAS 3 và IAS 16 đều nhấn mạnh việc phải áp dụng phương pháp khấu hao cho TSCĐ hữu hình một cách thống nhất qua các thời kỳ trừ khi có sự thay đổi trong cách thức mà doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế tương lai từ việc sử dụng tài sản đó ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. PGS.TS. Nguyễn Đình Đỗ, "Thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế".
2. Tạp chí Kinh tế phát triển.
3. Tạp chí Kế toán.
4. Chuẩn mực kế toán VAS 3 và IAS 16.

Ngày nhận bài: 7/2/2017

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 17/2/2017

Ngày chấp nhận đăng bài: 27/2/2017

Thông tin tác giả:

ThS. LÊ MINH THÀNH

Khoa Kế toán - Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp

THE SIMILARITIES BETWEEN THE VAS AND THE IAS IN REGULATIONS RELATED TO TANGIBLE FIXED ASSETS

● Master. **LE MINH THANH**

Faculty of Accounting, University of Economic Technical Industries

ABSTRACT:

In order to keep pace with the development of international accounting sector and integrate with regional and global economics, Vietnam needs to improve the framework of its accounting sector. The Vietnamese Accounting Standards (VAS) which is based on the International Accounting Standards (IAS) is contributing to the integration process of Vietnam positively. However, the implementation of the IAS in economic activities in Vietnam has faced many challenges due to Vietnam's specific socio-economic factors. Although there are differences between the VAS and the IAS, the VAS related to tangible fixed assets has similarities with the IAS basically.

Keywords: Vietnamese Accounting Standards (VAS), International Accounting Standards (IAS), tangible fixed assets.