**KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH CỦA PHÁP- MỸ VÀ GIẢI PHÁP PHÙ HỢP VỚI CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM VỀ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH**

**Ths. Nguyễn Thị Tấm**

**Khoa Kế toán – Trường Đại học Duy Tân**

**254 Nguyễn Văn Linh – Đà Nẵng**

***Tóm tắt:***

*Các chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) hiện nay, đang được xây dựng trên cơ sở các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS), 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 IAS vào thực tiễn hoạt động kinh doanh, là chưa thể thực hiện được. Chính nguyên nhân đó, khiến cho các VAS dù được xây dựng trên cơ sở các IAS vẫn có nhiều điểm khác biệt mang tính trọng yếu. Các chuẩn mực kế toán về tài sản cố định (TSCĐ) của Kế toán Việt Nam và Kế toán quốc tế (kế toán Mỹ, Pháp) còn có khá nhiều điểm khác biệt lớn. Với xu hướng hội nhập kinh tế như hiện nay, Việt Nam cần có phương hướng, để cập nhật linh hoạt hơn các VAS so với IAS về các đối tượng kế toán nói chung và Tài sản cố định nói riêng. Bài viết này* bàn về *vấn đề phù hợp giữa chuẩn mực kế toán một số nước trên thế giới so với chuẩn mực kế toán tại Việt Nam và từ đó đưa ra một số tồn tại hạn chế đối và đề xuất giải pháp phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam về tài sản cố định.*

***Từ khoá: kế toán, tài sản cố định, thực trạng, giải pháp***

**1. Kế toán TSCĐ của Mỹ**

***Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ***

- TSCĐ là những 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).

***Về nguyên giá TSCĐ***

-Theo kế toán Mỹ bao gồm tất cả các phí tổn cần thiết và hợp lý để đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Đối với TSCĐ mua, nguyên giá được xác định trên cở sở giá mua, cộng các chi phí vận chuyển, lắp ráp, chạy thử, trừ chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán sớm.

***Về biến động TSCĐ trong DN:***

- TSCĐ trong DN tăng do mua, được biếu tặng, tự xây dựng. Trường hợp TSCĐ tăng do mua, căn cứ vào các chứng từ liên quan đến chi phí mua TSCĐ, kế toán ghi tăng TSCĐ, giảm tiền hoặc ghi 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

- TSCĐ có thể giảm do thanh lý, nhượng bán, biếu tặng và ảnh hưởng của các nguyên nhân hỏa hoạn, lũ lụt, mất mát.

***Về trao đổi TSCĐ:***

- Kế toán Mỹ để cập đến hai trường hợp trao đổi là trao đổi TSCĐ cùng loại và TSCĐ 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 nhận giảm giá trị của TSCĐ nhận về. Nếu trao đổi TSCĐ cùng loại phát sinh lỗ (giá thỏa thuận nhỏ hơn GTCL 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.

- Đối với trao đổi TSCĐ khác loại, khoản lãi hay lỗ do trao đổi được ghi nhận là doanh thu hay chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành

***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 và 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 năm 1986, hệ thống hoàn vốn nhanh được sử dụng và từ 1/1/1987 được thay thế bằng Hệ thống hoàn vốn nhanh đã điều chỉnh. Khi tính được khấu hao TSCĐ, kế toán ghi tăng chi phí đồng thời ghi tăng hao mòn lũy kế TSCĐ.

***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 ngừng duy trì tình trạng hoạt động bình thường của TSCĐ mà còn kéo dài thời gian sử dụng 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 TSCĐ 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.

**Điểm giống và khác nhau giữa Kế toán Mỹ và VAS về TSCĐ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **STT** | **Nội dung** | **Kế toán Mỹ** | **Kế toán Việt Nam** |
| **1** | **Tiêu chuẩn ghi nhận** | - 02 tiêu chuẩn.  - Gồm TSCĐHH, TSCĐVH và tài nguyên thiên nhiên.  - Mỹ ghi nhận đất đai làm TSCĐHH và chi phí thành lập được ghi nhận là TSCĐVH. | - 03 tiêu chuẩn (tài sản còn phải có nguyên giá được xác định một cách chắc chắn và giá trị từ 30 triệu đồng trở lên).  - Việt Nam không ghi nhận đất đai làm TSCĐHH và chi phí thành lập được ghi nhận trực tiếp hoặc phân bổ dần vào chi phí SXKD. |
| **2** | Về nguyên giá | 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 trên hóa đơn. | 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. |
| **3** | Về biến động TSCĐ | Các trường hợp tăng, giảm TSCĐ tương tự VAS | Các trường hợp tăng, giảm TSCĐ tương tự Kế toán Mỹ |
| **4** | Về trao đổi TSCĐ | - Kế toán Mỹ chia làm hai trường hợp trao đổi là trao đổi TSCĐ cùng loại và TSCĐ khác loại.  - Khi tiến hành trao đổi TSCĐ thì có phát sinh khoản lãi hay lỗ. | - VAS chia làm trao đổi tương đương và trao đổi không tương đương.  - Khi tiến hành trao đổi TSCĐ thì không phát sinh khoản lãi hay lỗ. |
| **5** | Về khấu hao | - Có 04 phương pháp khấu hao (thêm phương pháp khấu hao theo tổng số năm sử dụng).  - TSCĐVH 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. - TSCĐVH được trình bày trên bảng cân đối kế toán theo giá trị chưa khấu hao. | - Có 03 phương pháp khấu hao.  - TSCĐVH 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 20 năm. - TSCĐVH được trình bày trên bảng cân đối kế toán theo giá trị đã khấu hao. |
| **6** | Về sửa chữa TSCĐ | - Sửa chữa lớn là công việc không ngừng duy trì tình trạng hoạt động bình thường của TSCĐ mà còn kéo dài thời gian sử dụng 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. | Sửa chữa lớn là sửa chữa, thay thế cùng một lúc những bộ phận, chi tiết chủ yếu của TSCĐ nhằm khôi phục năng lực hoạt động ban đầu của nó.  - Cải tạo, nâng cấp TSCĐ để nâng cao tính năng, tác dụng của TSCĐ cũng như kéo dài thời gian hữu dụng của chúng. |

**2. TSCĐ theo Kế toán Pháp**

***Tiêu chuẩn ghi nhận:***

- 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 thiếu là hơn 1 năm), TSBĐ gồm ba loại: TSBĐ hữu hình, TSBĐ vô hình và TSBĐ tài chính.

***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.

***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 phần chênh lệch dự phòng được hoàn nhập tăng kết quả niên độ.

**Điểm giống và khác nhau giữa Kế toán Pháp và VAS về TSCĐ**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **STT** | **Nội dung** | **Kế toán Pháp** | **Kế toán Việt Nam** |
| **1** | **Tiêu chuẩn ghi nhận** | - Gồm TSBĐ hữu hình, TSBĐ vô hình và TSBĐ tài chính  - Pháp ghi nhận đất đai làm TSBĐHH và chi phí thành lập được ghi nhận là TSBĐVH  - Không quy định | - Gồm TSCĐHH và TSCĐVH  - Việt Nam không ghi nhận đất đai làm TSCĐHH  - Có nguyên giá được xác định một cách chắc chắn và giá trị từ 30 triệu đồng trở lên) |
| **2** | Về nguyên giá | - Pháp không ghi nhận lệ phí trước bạ, phí hoa hồng và môi giới vào nguyên giá TSCĐ | - VAS ghi nhận lệ phí trước bạ, phí hoa hồng và môi giới vào nguyên giá TSCĐ |
| **3** | Về biến động TSCĐ | Các trường hợp tăng, giảm TSCĐ tương tự VAS | Các trường hợp tăng, giảm TSCĐ tương tự Kế toán Pháp |
| **4** | Về khấu hao | - Có 04 phương pháp khấu hao (thêm phương pháp khấu hao theo tổng sô năm sử dụng)  - Kế toán Pháp không phản ánh khấu hao đối với TSBĐ trên bảng cân đối kế toán | -Có 03 phương pháp khấu hao  - VAS có phản ánh khấu hao đối với TSCĐ trên báo cáo tình hình tài chính |

**3. Những hạn chế của chuẩn mực kế toán Việt Nam (xét trên khía cạnh TSCĐ)**

VAS 3 chỉ cho phép đánh giá lại tài sản cố định là bất động sản, nhà xưởng và thiết bị trong trường hợp có quyết định của Nhà nước, đưa tài sản đi góp vốn liên doanh, liên kết,chia tách, sáp nhập doanh nghiệp và không được ghi nhận phần tổn thất tài sản hang năm.Trong khi đó, theo IAS 16, doanh nghiệp được phép đánh giá lại tài sản theo giá thị trường và được xác định phần tổn thất tài sản hàng năm, đồng thời được ghi nhận phần tổn thất này theo quy định tại IAS

VAS hiện thiếu một số chuẩn mực liên quan đến các đối tượng và giao dịch đã phát sinh như: thanh toán bằng cổ phiếu (IFRS 02); công cụ tài chính (IFRS9); phúc lợi của nhân viên (IAS 19) các khoản tài trợ của Chính phủ (IAS 20); nông nghiệp (IAS 41); tổn thất tài sản (IAS 36)...

IAS/IFRS ngày càng hướng tới đo lường tài sản dựa trên cơ sở giá trị hợp lý nhằm đảm bảo tính “liên quan” của thông tin kế toán đối với các đối tượng sử dụng, trong khi đó giá gốc vẫn là cơ sở đo lường chủ yếu được qui định bởi VAS.Điều này ảnh hưởng lớn đến việc kế toán các tài sản và nợ phải trả được phân loại là công cụ tài chính, làm suy giảm tính trung thực, hợp lý của BCTC và chưa phù hợp

với IAS/IFRS.

**4. Phương hướng phát triển VAS phù hợp hơn với IAS về TSCĐ**

Với xu hướng mở cửa nền kinh tế, hội nhập ngày càng sâu rộng với nền kinh tế thế giới thì hệ thống kế toán Việt Nam cần được điều chỉnh bởi một hệ thống chuẩn mực kế toán mang tính linh hoạt, cập nhật cao hơn với các chuẩn mực kế toán quốc tế. Từ những nguyên nhân trên, những phương hướng để phát triển VAS phù hợp hơn với IAS về TSCĐ có thể đề cập đến bao gồm:

- VAS cần được cập nhật một cách thường xuyên hơn với IAS, sửa đổi một cách linh hoạt hơn để thích ứng với mức độ phát triển nhanh của yêu cầu quản lý nền kinh tế Việt Nam từng bước hội nhập kinh tế quốc tế.

- Với 26 VAS đã được ban hành thì cần liên tục hoàn thiện, cập nhật các thay đổi nhằm phù hợp hơn với IAS, cũng là phù hợp với xu thế chung của các nước trên thế giới về hội tụ chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Việc sử dụng nhiều hơn các ước tính kế toán sẽ khiến VAS tiến gần hơn với IAS. Giá trị hợp lý được sử dụng thì giá trị của tài sản trên BCTC sẽ được phản ánh một cách liên quan hơn đến tình hình tài chính của đơn vị, thông tin BCTC mang lại sẽ hữu ích hơn đối với người dùng.

- IAS có chuẩn mực kế toán về Tổn thất tài sản (IAS 36 – Impairement of assets) trong khi VAS hoàn toàn không đề cập đến vấn đề này. Do đó, Việt Nam cần nghiên cứu, soạn thảo và ban hành chuẩn mực này theo đặc điểm của nền kinh tế nước ta, có như vậy việc xác định nguyên giá của TSCĐ mới có sự thống nhất với IAS.

- Việc tăng cường tính minh bạch của thông tin kế toán, cũng sẽ làm thay đổi môi trường kế toán và văn hóa kinh doanh của Việt Nam. Từ đó, việc sử dụng các ước tính kế toán sẽ dễ được áp dụng hơn trong các VAS. Đồng thời, khi tính minh bạch cao thì tính hữu ích của thông tin do BCTC cung cấp cho người dùng cũng sẽ tăng lên. Chẳng hạn như, thị trường giao dịch tài sản cần phải minh bạch và hoạt động để có thể sử dụng giá trị hợp lý làm cơ sở đo lường giá trị tài sản… Việt Nam cần đầu tư hơn nữa cho đội ngũ phân tích, soạn thảo chuẩn mực, cần có kinh phí cho việc đào tạo đội ngũ nhân viên kế toán, bởi lẽ việc áp dụng IAS /IFRS là điều không hề đơn giản.

**5. Kết luận**

Việc áp dụng IAS/IFRS đã mở ra một thời kỳ mới làm thay đổi cách thức ghi nhận, đo lường và trình bày các yếu tố của BCTC, loại trừ sự khác biệt trong chuẩn mực kế toán, là điều kiện để đảm bảo các doanh nghiệp và tổ chức trên toàn thế giới áp dụng các nguyên tắc kế toán một cách thống nhất trong lập và trình bày BCTC. IAS/IFRS được chấp nhận như chuẩn mực lập BCTC cho các công ty tìm kiếm sự thừa nhận trên thị trường chứng khoán thế giới. Việc sử dụng IAS/IFRS mang lại những lợi ích khá rõ, như: tiết kiệm chi phí soạn thảo chuẩn mực và nhanh chóng hòa nhập vào chuẩn mực kế toán quốc tế được chấp nhận; sự hội nhập về kế toán giúp cho các công ty huy động vốn trên thị trường quốc tế. Đến nay, đã có hơn 119 quốc gia trên thế giới thực hiện việc yêu cầu (bắt buộc) hoặc cho phép (không bắt buộc) các công ty niêm yết trên thị truờng chứng khoán của họ sử dụng IAS/IFRS khi lập và trình bày BCTC.

Tuy nhiên, việc áp dụng IAS/IFRS không phải là hoàn toàn dễ dàng đối với các doanh nghiệp ở các quốc gia, trong đó có Việt Nam. Từ những hạn chế của VAS đã phân tích nêu trên, có thể thấy, việc Việt Nam lựa chọn mô hình vận dụng có chọn lọc IAS/IFRS làm cơ sở chủ yếu để xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán cho mình là một sự lựa chọn hợp lý.

Tuy nhiên, trong thời gian sắp tới, để đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế về kế toán, phù hợp quá trình hội nhập kinh tế của đất nước, Việt Nam cần tiến hành một số giải pháp vừa mang tính cấp bách, vừa mang tính lâu dài, bao gồm cả giải pháp trực tiếp đối với hệ thống chuẩn mực kế toán và giải pháp thuộc về môi trường kinh tế, pháp luật.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO**

[1]. Nguyễn Văn Thơm và Trần Văn Thảo, 2003. Kế toán Mỹ, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.

[2]. Bộ Tài Chính, 2007. Thông tư số 161/2007/TT-BTC về chuẩn mực kế toán.

[3]. GS.TS.NGND Ngô Thế Chi, TS Trương Thị Thủy, Giáo trình Chuẩn mực kế toán quốc tế, NXB Tài chính 2010.

[4]. Hennie Van Greuning and Marius Koen, 2000. Các chuẩn mực kế toán quốc tế, NXB chính trị quốc gia, Hà Nội.

[5]. Charles H. Gibson (1998), Financial Statement Analysis, South - Western College Publishing, United States of America.