

# KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH THEO CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ VÀ HỆ THỐNG KẾ TOÁN MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

*ThS. Nguyễn Thị Cúc*

*Khoa Kinh tế, Trường Đại học Xây dựng Miền Trung*

## **Tóm tắt**

Tính cho đến đến tháng 12/2005 Bộ Tài Chính đã ban hành được 26 chuẩn mực kế toán. Như vậy, so với số lượng 38 chuẩn mực kế toán quốc tế thì Việt Nam còn thiếu nhiều chuẩn mực tương đương. Một vấn đề lớn nữa đối với việc soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán ở Việt Nam là chúng ta hiện nay chưa có một khung khái niệm để cung cấp nền tảng và những nguyên tắc cơ bản cho việc soạn thảo cũng như phát triển các chuẩn mực kế toán. Bài viết trình bày sau đây, cá nhân tôi muốn bàn luận thêm về một khía cạnh nhỏ trong vấn đề phù hợp giữa chuẩn mực kế toán quốc tế và 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 với chuẩn mực kế toán Việt Nam về tài sản cố định.

## **Từ khóa**

*Kế toán tài sản cố định, tài sản cố định.*

## **1. So sánh chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam về TSCĐ**

Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) ra đời nhằm tạo "ngôn ngữ chung" cho việc thực hành kế toán, sử dụng thông tin kế toán ở các quốc gia khác nhau. Chuẩn mực quốc tế là những quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc 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 quốc tế gồm 38 chuẩn mực trong đó có các chuẩn mực IAS 16 (Nhà xưởng, máy móc và thiết bị), IAS 36 (Giảm giá trị tài sản) IAS 38 (Tài sản vô hình) là liên quan đến TSCĐHH và TSCĐVH.

Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) ra đời cho đến nay đã góp phần đáp ứng yêu cầu của quá trình hội nhập, mở cửa về dịch vụ kế toán. Việc ghi nhận và trình bày báo cáo tài chính theo thông lệ IAS/IFRS đã tạo cho kế toán Việt Nam có tiếng nói chung với bạn bè Quốc tế, tạo sự thu hút của các nhà đầu tư nước ngoài vào Việt Nam. Và từ năm 2001 đến nay Việt Nam đã ban hành 26 chuẩn mực kế toán trong đó Chuẩn mực số 03 "Tài sản cố định hữu hình", Chuẩn mực số 04 "Tài sản cố định vô hình" là những chuẩn mực kế toán hướng dẫn về tài sản cố định. Mặc dù đã có những chuẩn mực kế toán tương đương hướng dẫn về TSCĐ nhưng giữa IAS và VAS vẫn còn có những nội dung chưa thực sự hòa hợp, chưa tương đồng làm ảnh hưởng tới quyền lợi của các nhà đầu tư.

### **1.1. Tóm tắt một số nội dung căn bản về TSCĐ theo IAS**

❖ Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ:

- 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;

+ Giá trị tài sản đối với DN được tính toán một cách đáng tin cậy.

- TSCĐ trong doanh nghiệp được chia làm hai loại: TSCĐHH và TSCĐVH. Trong đó: uy tín, sự tin 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.

❖ Nguyên giá (giá trị ban đầu của TSCĐ):

- Giá trị ban đầu của nhà xưởng, máy móc, thiết bị bao gồm giá mua, thuế nhập khẩu và các khoản thuế không được hoàn lại và các khoản chi phí liên quan tới việc đưa TSCĐ 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 tới 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 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.

- 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, thiết bị nhằm 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 mỗi kỳ được hạch toán vào chi phí trừ khi chúng được tính vào giá trị kế toán của tài sản khác.

- Các phương pháp tính khấu hao bao gồm: Phương pháp khấu hao tuyến tính, phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần và phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm sản xuất. Phương pháp khấu hao đối với mỗi loại 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 giảm giá trị tài sản:

- 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. Những yếu tố cần xem xét bao gồm những dấu hiệu bên ngoài (như sự giảm giá của thị trường hay những thay đổi có thể gây bất lợi cho DN) và những dấu hiệu bên trong (chẳng hạn như 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 hồi được từ việc 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 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 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 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 giá trị tài sản do đánh giá lại. 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.

❖ Về công bố thông tin:

- DN cần thông 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 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.

### 1.2. Điểm giống và khác nhau giữa VAS và IAS về TSCĐ

STT	Nội dung	IAS	VAS
1	Tiêu chuẩn ghi nhận	- 02 tiêu chuẩn  - Gồm TSCĐHH và TSCĐVH - Uy tín, sự tin 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.	- 03 tiêu chuẩn (tài sản còn phải có thời gian sử dụng trên 1 năm và giá trị từ 30 triệu đồng trở lên). - Gồm TSCĐHH và TSCĐVH - Uy tín, sự tin 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 được ghi nhận là TSCĐVH.
2	Về nguyên giá	Nguyên giá TSCĐ có được do mua ngoài, tự xây dựng xác định tương tự VAS.	Nguyên giá TSCĐ có được do mua ngoài, tự xây dựng xác định tương tự IAS.
3	Về khấu hao	Cách xác định giá trị, ghi nhận và phương pháp khấu hao tương tự VAS.	Cách xác định giá trị, ghi nhận và phương pháp khấu hao tương tự IAS.
4	Về giảm giá trị TS	IAS quy định cụ thể trong IAS 36 – Giảm giá trị tài sản.	VAS không có chuẩn mực này.
5	Về công bố thông tin	- Yêu cầu 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.  - IAS không yêu cầu trình bày về cam kết bán TSCĐ có giá trị lớn trong tương lai, giá trị còn lại tạm thời của TSCĐ không sử	- Không yêu cầu 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.  - VAS còn yêu cầu trình bày về cam kết bán TSCĐ có giá trị lớn trong tương lai, giá trị còn lại tạm thời của TSCĐ không sử dụng, giá

		dụng, giá trị còn lại của TSCĐ đang chờ thanh lý và nguyên giá của TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng.	trị còn lại của TSCĐ đang chờ thanh lý và nguyên giá của TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng.
--	--	--	--

## 2. Kế toán TSCĐ theo hệ thống kế toán một số nước trên thế giới

### 2.1. Kế toán TSCĐ của Mỹ

#### 2.1.1. Tóm tắt một số nội dung căn bản về TSCĐ theo kế toán 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 cơ sở giá mua, cộng các chi phí vận chuyển, lắp ráp, chạy thử, trừ chiết khấu thanh toán 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 bao gồm giá trị vật liệu, lương công nhân, chi phí thiết kế, chi 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.

##### ❖ Về biến động TSCĐ trong DN:

- TSCĐ trong DN tăng do mua, được biểu 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. Đối với TSCĐ được biểu tặng,

kế toán ghi tăng TSCĐ và ghi tăng doanh thu được biểu tặng. Trường hợp tự xây dựng, kế toán tập hợp chi phí xây dựng trên tài khoản trung gian, khi công trình hoàn thành, quyết toán kế toán ghi tăng nguyên giá.

- TSCĐ 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 lãi do bán tài sản (chi phí) hoặc lỗ 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 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 và GTCL được ghi nhận là lãi hoặc lỗ do chuyển nhượng. Trường hợp TSCĐ giảm do các nguyên nhân hỏa hoạn, lũ lụt, mất mát thì giá trị thiệt hại thực được ghi nhận là chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành.

##### ❖ 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, 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 hay chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh kỳ hiện hành. Đối với Việt Nam, trao đổi TSCĐ được chia làm trao đổi tương đương và trao đổi không tương đương và khi tiến hành trao đổi TSCĐ thì không phát sinh 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 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.

- 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 gian hiệu lực do pháp luật, hợp đồng hoặc bản chất của tài sản quyết định còn đối với những 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. Khấu hao TSCĐVH được ghi tăng chi phí và ghi giảm trực tiếp TSCĐVH tương ứng, điều này cũng có nghĩa TSCĐVH được trình bày trên bảng cân đối kế toán theo giá trị chưa khấu hao.

❖ 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.

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

STT	Nội dung	Kế toán Mỹ	VAS
1	Tiêu chuẩn ghi nhận	- 02 tiêu chuẩn.  - Gồm TSCĐHH, TSCĐVH và tài	- 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).  - Gồm TSCĐHH và TSCĐVH.

STT	Nội dung	Kế toán Mỹ	VAS
		nguyên thiên nhiên. - Mỹ ghi nhận đất đai làm TSCĐHH và chi phí thành lập được ghi nhận là TSCĐVH.	- 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.

## 2.2. Kế toán TSCĐ của Pháp

### 2.2.1. Tóm tắt một số nội dung căn bản về 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 thiểu là hơn 1 năm), TSBĐ gồm ba loại: TSBĐ hữu hình, TSBĐ vô hình và TSBĐ tài chính.

- 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 trong tương lai 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 kỹ quỹ các khoản đầu tư, cho vay.

❖ 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, cổ phần khi 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.

❖ Về hạch toán biến động TSBĐ:

- 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 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.

❖ 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.

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

STT	Nội dung	Kế toán Pháp	VAS
1	Tiêu	- 02 tiêu chuẩn	- 03 tiêu chuẩn (tài sản còn phải)

STT	Nội dung	Kế toán Pháp	VAS
	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	có nguyên giá được xác định một cách chắc chắn và giá trị từ 30 triệu đồng trở lên) - Gồm TSCĐHH và TSCĐVH - Việt Nam không ghi nhận đất đai làm TSCĐHH
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 số 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 bảng cân đối kế toán

### 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 hàng 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 36.

❖ 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 (IFRS 9); 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. Kết luận

Có thể nói rằng, 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 trường 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]. Bộ Tài Chính, 2001. *Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC về chuẩn mực kế toán.*
- [2]. Bộ Tài Chính, 2002. *Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC về chuẩn mực kế toán.*
- [3]. Bộ Tài Chính, 2002. *Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC về chuẩn mực kế toán.*
- [4]. Bộ Tài Chính, 2007. *Thông tư số 161/2007/TT-BTC về chuẩn mực kế toán.*
- [5]. Đảng Cộng sản Việt Nam, 2006. *Văn kiện Đại hội đại biểu toàn quốc lần thứ X*, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội.
- [6]. Nguyễn Minh Phương và Nguyễn Thị Đông, 2002. *Giáo trình kế toán quốc tế*, NXB Thống kê, Hà Nội.
- [7]. Nguyễn Văn Thơm và Trần Văn Thảo, 2003. *Kế toán Mỹ*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
- [8]. Hennie Van Greuning and Marius Koen, 2000. *Các chuẩn mực kế toán quốc tế*, NXB chính trị quốc gia, Hà Nội.
- [9]. PGS.TS. Võ Văn Nhị và ThS. Lê Hoàng Phúc. <http://www.sav.gov.vn/1500-1-ndt/su-hoa-hop-giua-chuan-muc-ke-toan-viet-nam-va-chuan-muc-ke-toan-quoc-te-thuc-trang-nguyen-nhan-va-dinh-huong-phat-trien-sav>.
- [10]. <http://danketuan.com/threads/ke-toan-my-ke-toan-tscd-fixed-assets-p-1-p-2.73572/>
- [11]. <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs>
- [12]. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias>
- [13]. <http://www.misa.com.vn/tin-tuc/chi-tiet/newsid/4445/Chuan-muc-ke-toan-Viet-Nam-van-con-nhieu-han-che>
- [14]. <http://www.misa.com.vn/tin-tuc/chi-tiet/newsid/576/So-sanh-Chuan-muc-ke-toan-Viet-Nam-va-Quoc-te--Phan-3>