

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**



**ĐẶNG THỊ HUẾ**

**KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP  
KHAI THÁC THAN THUỘC TẬP ĐOÀN CÔNG NGHIỆP  
THAN - KHOÁNG SẢN VIỆT NAM**

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**Hà Nội, Năm 2019**

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**



**ĐẶNG THỊ HUẾ**

**KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP  
KHAI THÁC THAN THUỘC TẬP ĐOÀN CÔNG NGHIỆP  
THAN - KHOÁNG SẢN VIỆT NAM**

**Chuyên ngành : Kế toán**

**Mã số : 62.34.03.01**

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**Người hướng dẫn khoa học:**

- 1. PGS,TS. Phạm Thị Thu Thủy**
- 2. PGS,TS. Lê Thị Thanh Hải**

**Hà Nội, Năm 2019**

**LỜI CAM ĐOAN**

*Tôi xin cam đoan bản luận án là công trình nghiên cứu độc lập của tôi. Các số liệu, tài liệu được sử dụng trong luận án có nguồn gốc rõ ràng và trung thực. Những kết luận khoa học của luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình nào khác.*

*Hà Nội, ngày..... tháng..... năm.....*

**Tác giả luận án**

**Đặng Thị Huệ**

## LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin chân thành bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc tới tập thể quý Thầy, Cô trong Ban Giám hiệu Trường Đại học Thương mại, Khoa Sau đại học, Khoa Kế toán - Kiểm toán, đặc biệt hai nhà khoa học là PGS,TS. Phạm Thị Thu Thủy và PGS,TS. Lê Thị Thanh Hải đã trực tiếp hướng dẫn tác giả hoàn thành luận án. Với sự hướng dẫn nhiệt tình và đầy trách nhiệm, những lời động viên quý báu của quý Thầy, Cô đã giúp tác giả vượt qua những khó khăn để thực hiện luận án này.

Tác giả xin được trân trọng gửi lời cảm ơn tới Ban lãnh đạo Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản và cán bộ, nhân viên tại các doanh nghiệp khai thác than trong Tập đoàn, các nhà nghiên cứu, các chuyên gia đã tạo điều kiện giúp đỡ tác giả trong quá trình khảo sát tình hình thực tế.

Tác giả xin chân thành cảm ơn gia đình, bạn bè, đồng nghiệp đã luôn động viên, chia sẻ và tạo mọi điều kiện tốt nhất cho tác giả trong suốt thời gian thực hiện luận án.

Tác giả xin trân trọng cảm ơn!

*Hà Nội, ngày..... tháng..... năm.....*

**Tác giả luận án**

**Đặng Thị Huế**

## MỤC LỤC

	<i>Trang</i>
Lời cam đoan.....	i
Lời cảm ơn .....	ii
Mục lục.....	iii
Danh mục các chữ viết tắt tiếng Việt.....	vi
Danh mục các chữ viết tắt tiếng Anh.....	vii
Danh mục các bảng .....	viii
Danh mục các hình.....	ix
Danh mục các sơ đồ .....	x
<b>MỞ ĐẦU .....</b>	<b>1</b>
<b>Chương 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP.....</b>	<b>19</b>
<b>1.1. Tài sản cố định và vai trò của thông tin kế toán tài sản cố định đối với công tác quản lý .....</b>	<b>19</b>
1.1.1. Khái niệm và phân loại tài sản cố định.....	19
1.1.2. Vai trò của thông tin kế toán tài sản cố định đối với công tác quản lý.....	24
<b>1.2. Kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp dưới góc độ kế toán tài chính.....</b>	<b>27</b>
1.2.1. Nguyên tắc và yêu cầu kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp.....	27
1.2.2. Kế toán tài sản cố định theo các quan điểm tính giá .....	29
<b>1.3. Kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp dưới góc độ kế toán quản trị .....</b>	<b>52</b>
1.3.1. Kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư tài sản cố định.....	53
1.3.2. Kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý, sử dụng tài sản cố định .....	55

<b>1.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp</b> .....	60
1.4.1. Các nhân tố bên trong .....	60
1.4.2. Các nhân tố bên ngoài.....	61
<b>1.5. Kế toán tài sản cố định tại một số quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam</b> .....	63
1.5.1. Kế toán tài sản cố định tại một số quốc gia trên thế giới.....	63
1.5.2. Bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam.....	67
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 1</b> .....	69
<b>Chương 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC THAN THUỘC TẬP ĐOÀN CÔNG NGHIỆP THAN - KHOÁNG SẢN VIỆT NAM</b> .....	70
<b>2.1. Tổng quan về TKV và các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV</b> .....	70
2.1.1. Tổng quan về TKV .....	70
2.1.2. Đặc điểm cơ cấu tổ chức quản lý và hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV .....	73
<b>2.2. Thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV</b> .....	77
2.2.1. Thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV dưới góc độ kế toán tài chính.....	78
2.2.2. Thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV dưới góc độ kế toán quản trị .....	91
<b>2.3. Kết quả phân tích thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV</b> .....	101
2.3.1. Các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định .....	102
2.3.2. Các nhân tố bên ngoài ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định.....	107
<b>2.4. Đánh giá thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV</b> .....	110
2.4.1. Những kết quả đạt được.....	110
2.4.2. Những hạn chế và nguyên nhân.....	112

**KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 159****Chương 3: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH  
TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC THAN THUỘC TẬP  
ĐOÀN CÔNG NGHIỆP THAN - KHOÁNG SẢN VIỆT NAM..... 117****3.1. Quan điểm, mục tiêu phát triển ngành than, các doanh nghiệp khai  
thác than thuộc TKV và yêu cầu hoàn thiện kế toán tài sản cố định  
tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV ..... 117**

3.1.1. Quan điểm, mục tiêu phát triển ngành than..... 117

3.1.2. Quan điểm, mục tiêu phát triển các doanh nghiệp khai thác  
than thuộc TKV..... 1183.1.3. Yêu cầu hoàn thiện kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp  
khai thác than thuộc TKV..... 119**3.2. Các giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp  
khai thác than thuộc TKV ..... 122**3.2.1. Các giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế  
toán tài chính ..... 1223.2.2. Các giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế  
toán quản trị ..... 137**3.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp ..... 155**

3.3.1. Về phía các cơ quan của Nhà nước..... 155

3.3.2. Về phía Tập đoàn và các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV ..... 157

**KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 159****KẾT LUẬN ..... 159****DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ ĐÃ CÔNG BỐ****DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO****PHỤ LỤC**

## DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT TIẾNG VIỆT

<b>Chữ viết tắt</b>	<b>Chữ viết đầy đủ</b>
BCTC	Báo cáo tài chính
BCĐKT	Bảng cân đối kế toán
BĐSDT	Bất động sản đầu tư
CMKT	Chuẩn mực kế toán
CĐKT	Chế độ kế toán
CPSX	Chi phí sản xuất
CNTT	Công nghệ thông tin
CTCP	Công ty cổ phần
DN	Doanh nghiệp
GTCL	Giá trị còn lại
GTGT	Giá trị gia tăng
GTHL	Giá trị hợp lý
GTHMLK	Giá trị hao mòn lũy kế
KTTC	Kế toán tài chính
KTQT	Kế toán quản trị
NSNN	Ngân sách nhà nước
PAĐT	Phương án đầu tư
SCL	Sửa chữa lớn
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TNHH MTV	Trách nhiệm hữu hạn một thành viên
TSCĐ	Tài sản cố định
TSCĐHH	Tài sản cố định hữu hình
TSCĐVH	Tài sản cố định vô hình
TK	Tài khoản
TKKT	Tài khoản kế toán
TKV	Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam
VĐT	Vốn đầu tư
XDCB	Xây dựng cơ bản



## DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT TIẾNG ANH

<b>Chữ viết tắt</b>	<b>Nghĩa Tiếng Việt</b>	<b>Chữ viết đầy đủ</b>
FASB	Hội đồng Chuẩn mực Kế toán tài chính Mỹ	Financial Accounting Standards Board
IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standards
IASC	Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standards Committee
IASB	Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standards Board
IFAC	Liên đoàn kế toán quốc tế	International Federation of Accountants
IFRS	Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	International Financial reporting Standards
US GAAP	Các nguyên tắc kế toán thừa nhận chung của Hoa Kỳ	Generally accepted accounting principles of America
VAA	Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam	Vietnam Association Accountants and Auditors
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam	Vietnamese accounting standards
VACPA	Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam	Vietnam Association of Certified Public Accountants

## DANH MỤC CÁC BẢNG

	<i>Trang</i>
Bảng 2.1: Kết quả khảo sát về nội dung thông tin TSCĐ cần thu thập tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV .....	92
Bảng 2.2: Kết quả khảo sát phương tiện kỹ thuật phục vụ xử lý thông tin TSCĐ trong các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV .....	94
Bảng 2.3: Kết quả khảo sát về chủ thể phân tích thông tin TSCĐ trong các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV .....	95
Bảng 2.4: Đánh giá mức độ ảnh hưởng của công nghệ thông tin đến kế toán TSCĐ tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV .....	109
Bảng 3.1: Mục tiêu sản lượng than thương phẩm đến năm 2020, triển vọng đến năm 2030.....	118
Bảng 3.2: Bảng phân tích giá trị hiện tại thuần của dự án đầu tư.....	142
Bảng 3.3: Bảng phân tích chỉ số sinh lời nội bộ của dự án đầu tư .....	142
Bảng 3.4: Báo cáo tính kỳ hoàn vốn của dự án .....	143
Bảng 3.5: Bảng phân tích chỉ số sinh lời.....	143
Bảng 3.6: Bảng sản lượng đạt được của máy xúc năm thứ nhất .....	149
Bảng 3.7: Mức trích khấu hao hàng năm của máy xúc đá theo phương pháp khấu hao theo sản lượng.....	149
Bảng 3.8: Mức trích khấu hao hàng năm của máy xúc lật hông ZCY-60B theo phương pháp khấu hao số dư giảm dần.....	150
Bảng 3.9: Số liệu các chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và tình trạng kỹ thuật của TSCĐ tại một số doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV năm 2016, 2017.....	153
Bảng 3.10: Số liệu các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ của một số doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV năm 2016, 2017 .....	154

## DANH MỤC CÁC HÌNH

	<i>Trang</i>
Hình 1.1: Các cấp độ xác định giá trị hợp lý .....	49
Hình 2.1: Quy trình khai thác và tiêu thụ than.....	75
Hình 2.2: Khảo sát mức độ cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ .....	86
Hình 2.3: Khảo sát mức độ hiểu biết về kế toán suy giảm giá trị tài sản.....	87
Hình 2.4: Mức độ áp dụng các phương pháp phân tích thông tin để lựa chọn phương án đầu tư .....	97
Hình 2.5: Quy mô, đặc điểm sản xuất kinh doanh ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV .....	102
Hình 2.6: Quan điểm, nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ .....	104
Hình 2.7: Trình độ nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp khảo sát .....	105
Hình 2.8: Năng lực của kế toán viên tại các doanh nghiệp khảo sát.....	107
Hình 2.9: Đánh giá mức độ ảnh hưởng của các quy định pháp lý đến kế toán TSCĐ .....	108

## DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ

	<i>Trang</i>
Sơ đồ i1: Quy trình nghiên cứu đề tài .....	17
Sơ đồ 1.1: Giá trị của TSCĐ trên BCĐKT theo quan điểm giá gốc .....	38
Sơ đồ 1.2: Xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐ theo IAS 36 .....	39
Sơ đồ 3.1: Sơ đồ kế toán quyền khai thác .....	128
Sơ đồ 3.2: Sơ đồ kế toán chi phí thăm dò trong trường hợp không phát sinh chi phí thăm dò bổ sung tại doanh nghiệp.....	130
Sơ đồ 3.3: Sơ đồ kế toán chi phí thăm dò bổ sung phát sinh tại doanh nghiệp, không phát hiện và xác định được trữ lượng khoáng sản .....	130
Sơ đồ 3.4: Sơ đồ kế toán chi phí hoàn nguyên môi trường.....	133
Sơ đồ 3.5: Sơ đồ kế toán chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định .....	136

## MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong quá trình toàn cầu hóa nền kinh tế, với mục tiêu thống nhất các hoạt động kế toán trên phạm vi toàn cầu, giúp nhà đầu tư, công ty tại các quốc gia khác nhau có được hệ thống báo cáo tài chính (BCTC) được lập dựa trên những quy định mang tính khuôn mẫu chung, từ đó phân tích để đưa ra các quyết định kinh doanh và đầu tư kịp thời, đúng đắn, Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế IASC đã nghiên cứu, soạn thảo và ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán (CMKT) quốc tế. Trong sự biến chứng của quá trình hội nhập và phát triển, hệ thống CMKT quốc tế không ngừng được hoàn thiện. Các CMKT quốc tế về tài sản cố định (TSCĐ) cũng không nằm ngoài quy luật đó. Từ những quy định về tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ, xác định giá trị ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu, trình bày thông tin trên BCTC,... trong lần đầu tiên ban hành, đến nay các quy định về nhận diện, xác định giá trị và ghi nhận TSCĐ đã được đề cập đến một cách toàn diện, có hệ thống và đồng bộ hơn trong các chuẩn mực có liên quan. Đó là quy định về vận dụng các cơ sở tính giá khác nhau để ghi nhận và trình bày thông tin về TSCĐ cũng như quy định về kế toán chi phí hoàn nguyên môi trường được đề cập trong CMKT quốc tế số 16 - “Bất động sản, nhà xưởng và máy móc, thiết bị” (IAS 16); quy định liên quan đến xác định và ghi nhận các khoản suy giảm giá trị TSCĐ được đề cập trong CMKT quốc tế số 36 - “Suy giảm giá trị tài sản” (IAS 36); quy định về kế toán chi phí thăm dò khoáng sản được thể hiện trong chuẩn mực BCTC quốc tế số 06 - “Thăm dò và đánh giá tài nguyên, khoáng sản” (IFRS 06)...

Đối với Việt Nam, để đáp ứng được yêu cầu của quá trình trên, hệ thống kế toán đã không ngừng được hoàn thiện. Với Luật Kế toán, 26 CMKT và chế độ kế toán (CĐKT) hiện hành, kế toán Việt Nam phần nào đã đáp ứng được những yêu cầu và đặc điểm của cơ chế quản lý kinh tế và từng bước hoà nhập được với kế toán thế giới. Tuy nhiên, do việc cập nhật và vận dụng các quy định hiện hành của CMKT quốc tế còn mang tính chọn lọc để phù hợp với điều kiện Việt Nam nên vẫn còn những hạn chế nhất định. Trong đó những vấn đề liên quan đến kế toán TSCĐ chưa được cập nhật và quan tâm đúng mức.

Trong những năm gần đây, công nghiệp khai khoáng của Việt Nam nói chung, ngành than nói riêng đã góp phần quan trọng trong sự nghiệp phát triển

kinh tế - xã hội, đóng góp tích cực, hiệu quả vào việc đảm bảo an ninh năng lượng quốc gia, đồng thời đáp ứng tối đa nhu cầu than phục vụ sự nghiệp phát triển kinh tế - xã hội, ổn định kinh tế vĩ mô và sự nghiệp công nghiệp hoá, hiện đại hoá đất nước. Cùng với cuộc cách mạng công nghệ 4.0, các DN khai thác than tiếp tục trang bị, đổi mới TSCĐ để tiếp cận với những quy trình công nghệ khai thác hiện đại, góp phần tăng năng suất lao động, thúc đẩy ngành than phát triển bền vững. Điểm đặc thù trong hoạt động của các DN khai thác than là TSCĐ có tỷ trọng tương đối lớn trong tổng giá trị tài sản của DN. Do đó, kế toán TSCĐ được xem là một bộ phận quan trọng trong hệ thống kế toán trong các DN. Việc vận dụng cơ sở tính giá nào để xác định, ghi nhận và trình bày thông tin về TSCĐ tại các DN khai thác than cũng là vấn đề cần bàn luận và trao đổi. Mặt khác, do quá chú trọng vào phát triển kinh tế, nhất là tăng trưởng sản lượng khai thác, ít chú ý đến bảo vệ môi trường nên tình trạng khai thác than, khoáng sản bừa bãi gây suy thoái môi trường và làm mất cân bằng sinh thái đang diễn ra ở nhiều nơi. Chính quyền địa phương và cộng đồng dân cư phải gánh chịu hậu quả nặng nề về kinh tế, xã hội và môi trường cần được khắc phục. Tuy nhiên, quy định về kế toán chi phí hoàn nguyên môi trường mới chỉ được đề cập lần đầu và mờ nhạt trong Thông tư số 200/2014/TT-BTC do Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành vào ngày 22/12/2014 mà chưa có một quy định nào mang tính nguyên tắc, chuẩn mực, có tính hệ thống, dẫn đến việc vận dụng quy định này tại các DN khai thác than vẫn còn nhiều vấn đề cần trao đổi. Bên cạnh đó, cuộc cách mạng công nghệ 4.0 đã tạo cho các DN nói chung, các DN khai thác than nói riêng phải đối mặt với nhiều thách thức như sự tụt hậu về công nghệ, suy giảm giá trị tài sản trong quá trình sử dụng. Cũng như các vấn đề mới về kế toán TSCĐ như: Việc ghi nhận hay không ghi nhận? Xác định và ghi nhận sự suy giảm đó trên cơ sở nào? Xác định và ghi nhận như thế nào?...cũng là vấn đề đặt ra đối với các DN khai thác than hiện nay.

Ngoài ra, thông tin quan trọng và có tính quyết định, chi phối đến việc đầu tư đổi mới cũng như sử dụng TSCĐ là thông tin do kế toán quản trị (KTQT) TSCĐ cung cấp. Tuy nhiên, tại các DN khai thác than thuộc TKV hiện nay, KTQT TSCĐ chưa được các nhà quản trị quan tâm đúng mức, các thông tin thu thập khi xây dựng các phương án đầu tư (PADT) chưa rõ ràng, đầy đủ, chủ yếu mang tính ước đoán. Việc cung cấp thông tin kế toán TSCĐ dưới góc độ KTQT ảnh hưởng đến quá trình

lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá thực hiện kế hoạch trong nội bộ DN còn hạn chế.

Xuất phát từ các lý do trên, tác giả đã chọn đề tài: “Kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam” làm đề tài nghiên cứu của luận án.

## **2. Tổng quan tình hình nghiên cứu**

### ***2.1. Tổng quan các nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án đã công bố***

Để phục vụ cho quá trình nghiên cứu của luận án, tác giả đã tổng hợp, phân tích các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án. Có thể khái quát các nghiên cứu đó theo các nội dung: (1) Đo lường và ghi nhận TSCĐ, (2) Khấu hao TSCĐ, (3) Trình bày công bố thông tin TSCĐ trên BCTC, (4) Sự hòa hợp giữa kế toán TSCĐ của một số quốc gia với thông lệ kế toán quốc tế, (5) Quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ, (6) KTQT TSCĐ.

#### **❖ Các nghiên cứu về đo lường và ghi nhận tài sản cố định**

Có nhiều quan điểm về lựa chọn cơ sở tính giá để đo lường và ghi nhận TSCĐ trong đó giá gốc và giá đánh giá lại được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm hiện nay.

Theo Raymond H.Peterson (2002), trong một số giao dịch tăng TSCĐ thì TSCĐ được xác định và ghi nhận theo giá gốc (nguyên giá) bao gồm các chi phí thực tế mà đơn vị đã chi ra để có được tài sản ở trạng thái sẵn sàng sử dụng. Tác giả cho rằng kế toán TSCĐ theo giá gốc luôn đảm bảo tính khách quan do ít bị ảnh hưởng chủ quan và khó bị điều chỉnh bởi các thủ thuật, ít tạo sức ép với người làm kế toán trong việc điều chỉnh số liệu kế toán theo ý muốn chủ quan của nhà quản trị, giúp các nhà quản trị đánh giá kết quả hoạt động trong quá khứ đồng thời xây dựng kế hoạch cho tương lai. Cùng quan điểm với Raymond H.Peterson, Kent Kirkpatrick (2009) cho rằng tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH) được đo lường và ghi nhận theo giá gốc là phù hợp. Theo tác giả, TSCĐHH còn được nhận diện trên cơ sở các tiêu chuẩn gồm: (1) Đơn vị kế toán phải kiểm soát được nguồn lực kinh tế là tài sản; (2) Các giao dịch hoặc sự kiện đã xảy ra trong quá khứ sẽ tạo ra tài sản; (3) Đơn vị sẽ tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản; (4) Thời gian sử dụng ước tính của tài sản lớn hơn một kỳ kế toán và được sử dụng một cách liên tục, không phải để bán. Một TSCĐ được đánh giá theo 3 chỉ tiêu là nguyên giá, giá trị hao mòn lũy kế (GTHMLK) và giá trị còn lại (GTCL). Trong đó, nguyên giá của

TSCĐ được xác định theo giá gốc nghĩa là trên cơ sở tổng chi phí DN đã bỏ ra để hình thành TSCĐ (Trần Văn Thuận, 2008). Cơ sở để xác định nguyên giá của TSCĐ là bộ hồ sơ gồm đầy đủ các hoá đơn, chứng từ liên quan đến sự hình thành và đưa tài sản vào sử dụng (Nguyễn Thị Thu Liên, 2009). Tác giả Mai Ngọc Anh (2010, 34) cho rằng: “Với điều kiện một nền kinh tế đang chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường, đối với thông tin tài chính yêu cầu tính đáng tin cậy hơn là yêu cầu thích hợp thì việc lựa chọn giá gốc làm cơ sở tính giá là phù hợp”. Trong một bài viết khác, tác giả Mai Ngọc Anh (2011) đã đưa ra 4 cơ sở tính giá sau ghi nhận ban đầu đối với TSCĐ và những khuyến nghị khi áp dụng các cơ sở tính giá này trong hệ thống kế toán Việt Nam, đó là cơ sở tính giá theo giá gốc, giá gốc có phân bổ, giá đánh giá lại và giá trị hợp lý (GTHL). Theo tác giả, ở Việt Nam, TSCĐ vẫn được đo lường và ghi nhận theo giá gốc, chưa xem xét đến các khoản suy giảm giá trị của TSCĐ.

Các tác giả Magdalena Lech & Malgorzata Kamieniecka (2014), Liliana Lazari (2015) đã đưa ra phương pháp nhận diện TSCĐHH, ghi nhận ban đầu TSCĐHH theo giá gốc (nguyên giá) bao gồm giá mua, chi phí vận chuyển, lắp đặt, chạy thử, các khoản thuế không hoàn lại...

Thông qua khảo sát và nghiên cứu 281 DN Việt Nam, Đoàn Phi Ngọc Anh (2016) đã nhận định rằng việc vận dụng VAS 03 trong các DN vẫn còn hạn chế. Cách thức ghi nhận nguyên giá của TSCĐHH chưa được các DN vận dụng hoàn toàn chính xác. Mặt khác, chi phí nâng cấp TSCĐ thỏa mãn các điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐHH nhưng vẫn chưa được một số DN ghi nhận.

Ngoài những nghiên cứu đề cập đến đo lường, ghi nhận TSCĐHH, còn có một số nghiên cứu khác đề cập đến kế toán tài sản cố định vô hình (TSCĐVH), đặc biệt là giao dịch TSCĐ có tính chất đặc thù của DN khai khoáng. Trong cuốn sách viết về kế toán tại các DN khai thác dầu khí của Mỹ, Dennis R. Jennings & cộng sự (2000) là những chuyên gia hàng đầu trong lĩnh vực kế toán ngành công nghiệp khai khoáng đã khẳng định chi phí thăm dò không tìm ra trữ lượng khoáng sản thì không được vốn hóa mà phải ghi nhận vào chi phí. Ngược lại, nếu chi phí thăm dò tìm thấy trữ lượng khoáng sản thì sẽ được vốn hóa là TSCĐVH. Đồng quan điểm với nhóm tác giả này có Barnes, P. & McClure, A. (2009), Hartini Jaafar (2011) cho rằng TSCĐVH là những tài sản đem lại lợi ích cho DN trong tương lai nhưng không



có hình thái vật chất cụ thể. Do đó, đo lường, xác định giá trị của TSCĐVH là một việc rất phức tạp. Các tác giả nhấn mạnh đến việc đo lường và ghi nhận chi phí thăm dò khoáng sản theo quy định của Australia. Theo đó, chi phí thăm dò khoáng sản phát sinh tại các DN khai khoáng được ghi nhận là TSCĐVH và được xác định dựa trên các giấy tờ minh chứng cho sự phát sinh của khoản chi phí đó. Mohan R. Lavi (2016) - Tác giả cuốn sách viết về tác động của hệ thống chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRSs) đến các ngành công nghiệp trong đó có ngành công nghiệp khai thác, cụ thể là khai thác than và dầu khí cho rằng việc ghi nhận các chi phí và tài sản của các DN ngành khai thác được tuân thủ theo IFRS 06. Theo đó, chi phí thăm dò sẽ được ghi nhận là TSCĐVH nếu kết thúc hoạt động thăm dò tìm ra trữ lượng khoáng sản.

Ngoài kế toán chi phí thăm dò khoáng sản, kế toán quyền khai thác cũng được một số nghiên cứu quan tâm đề cập đến. Nghiên cứu của Dennis R. Jennings & cộng sự (2000), nghiên cứu của Mohan R. Lavi (2016) cho rằng để có được giấy phép khai thác, DN phải bỏ ra một khoản chi phí rất lớn, do đó không thể đưa chi phí này vào chi phí trong kỳ mà phải ghi nhận là TSCĐVH để tính khấu hao. Nguyên giá của TSCĐVH này được xác định dựa trên cơ sở các chứng từ chứng minh các chi phí đã phát sinh như chi phí làm thủ tục xin cấp giấy phép, chi phí về tiền cấp quyền khai thác,...

Đối với các DN khai thác tài nguyên khoáng sản như than, dầu khí... thì hoạt động khai thác làm ảnh hưởng đến môi trường xung quanh là điều không thể tránh khỏi. Do đó, theo quy định sau khi khai thác xong, DN phải tiến hành hoàn thổ, phục hồi môi trường như san lấp khôi phục hiện trạng địa hình, trồng cây xanh... DN phải cam kết thực hiện hoàn thổ, phục hồi môi trường là một bước quan trọng để có được giấy phép khai thác. Như vậy, chi phí này gọi là chi phí hoàn nguyên môi trường gắn liền và góp phần đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng nên phải được ghi nhận vào nguyên giá của TSCĐ (Dennis R. Jennings & cộng sự, 2000). Như vậy, có thể thấy nhiều ý kiến cho rằng kế toán đo lường, ghi nhận các TSCĐ đặc thù trên của DN khai khoáng tuân thủ theo cơ sở giá gốc.

Bên cạnh những quan điểm ủng hộ việc đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá gốc thì còn có những quan điểm cho rằng việc ghi nhận sau ban đầu TSCĐ theo giá đánh giá lại có nhiều ưu thế hơn. Missonier Piera (2007) cho rằng: “Theo giá đánh

giá lại, sau thời điểm ghi nhận ban đầu nếu GTHL của TSCĐHH được đo lường một cách đáng tin cậy thì DN có thể đánh giá lại TSCĐHH”. Tác giả Đoàn Văn Anh & cộng sự (2011) đã làm sáng tỏ phương pháp đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin về TSCĐVH. Nhóm tác giả cho rằng: “DN có thể lựa chọn một trong hai cơ sở tính giá đó là giá gốc hoặc giá đánh giá lại để đo lường và ghi nhận sau ban đầu TSCĐVH”. Bên cạnh đó, một số chuyên gia lại nhận định: đánh giá lại TSCĐ theo GTHL làm suy giảm tính minh bạch của BCTC. Khi kế toán theo GTHL không khách quan sẽ làm tăng mức độ rủi ro của người sử dụng thông tin kế toán.

Hiện nay, rất ít các công ty áp dụng giá đánh giá lại đối với TSCĐ. Nghiên cứu của Cairns & cộng sự (2011) chỉ ra rằng chỉ có 5% các DN của Anh và 11% các DN Australia áp dụng giá đánh giá lại đối với TSCĐ theo CMKT của Anh, Australia và chỉ có 2% các DN của Anh, 8% các DN Australia áp dụng giá đánh giá lại TSCĐ theo CMKT Australia. Các DN chỉ thực hiện đánh giá lại với bất động sản mà không thực hiện đánh giá lại với máy móc, thiết bị. So với các nghiên cứu trước đây thì số lượng các DN áp dụng giá đánh giá lại đã giảm đi. Trong một nghiên cứu khác, Christensen & Nikolaev (2013) với mẫu khảo sát gồm 1.539 DN của Anh và Đức cho thấy rằng chỉ khoảng 3% các DN áp dụng giá đánh giá lại đối với TSCĐ. Trong bài viết của tác giả Majella Percy (2014) đã trình bày về hai cơ sở tính giá tài sản, đó là giá gốc và giá đánh giá lại. Các tiêu chuẩn trong chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) được thông qua tại Australia từ năm 2005 cho phép đơn vị được lựa chọn sử dụng GTHL hoặc giá gốc để đánh giá TSCĐ. Tuy nhiên, độ tin cậy của các ước tính GTHL phụ thuộc vào các yếu tố đầu vào định giá. Theo tác giả, để áp dụng được giá đánh giá lại thì cần phải có thị trường hoạt động đối với một số TSCĐ. Khi đó cần thiết phải có các chuyên gia định giá sử dụng kỹ thuật định giá tài sản để xác định được GTHL. Trong khi hầu hết các DN ở Australia đo lường TSCĐVH theo giá gốc, chỉ một vài DN lựa chọn giá đánh giá lại. Nghiên cứu của Adrian Manuel Nebot Sanahuja (2015) xem xét những ưu điểm, hạn chế của giá gốc và giá đánh giá lại tác động đến tính hữu ích của thông tin tài chính. Theo tác giả, số người ủng hộ giá đánh giá lại cho rằng thông tin được cung cấp kịp thời và phù hợp với sự thay đổi giá thị trường. Ngược lại, các nhà phê bình cho rằng khi áp dụng giá đánh giá lại thì GTHL là một ước tính chủ quan nên thông tin được cung cấp thiếu độ tin cậy. Theo tác giả, các nước không sử dụng giá đánh giá

lại là Mỹ, Trung Quốc, Đức, Pháp, Nhật Bản, Tây Ban Nha. Trong nghiên cứu của Flaida Êmine Alves de Souza & Sirlei Lemes (2016) đã đề cập đến các lựa chọn kế toán về đo lường TSCĐ sau ghi nhận ban đầu cho các DN niêm yết ở Brazil, Chile và Peru. Kết quả nghiên cứu sau khi khảo sát 300 DN niêm yết ở 3 quốc gia này trong giai đoạn 2009 - 2013 cho thấy: Hầu hết các DN niêm yết đều đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá gốc, tỷ lệ các DN đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá đánh giá lại rất ít và có xu hướng giảm dần.

Hiện nay, với xu hướng hoà hợp và hội tụ kế toán trên toàn cầu, các quy định của kế toán quốc tế ngày càng có nhiều thay đổi, mặc dù khi xây dựng CMKT Việt Nam về TSCĐVH - VAS 04, Việt Nam đã vận dụng có chọn lọc nội dung của CMKT quốc tế về TSCĐVH - IAS 38 nhưng hiện nay VAS 04 vẫn có những điểm chưa hợp lý và chưa đầy đủ. Đó là nhận định được đưa ra trong bài viết của tác giả Phan Thị Anh Đào (2015). Tác giả cho rằng VAS 04 hiện nay chỉ quy định sử dụng giá gốc ghi nhận sau ban đầu của TSCĐVH, những tổn thất giá trị tài sản phát sinh sau ghi nhận ban đầu không được phản ánh. Vì vậy, theo tác giả cần quy định bổ sung về sự suy giảm giá trị của TSCĐ.

Như vậy, các nghiên cứu trên phần lớn đã đề cập đến việc nhận diện TSCĐ, đo lường và ghi nhận TSCĐ theo cơ sở giá gốc. Ngoài ra, có một số nghiên cứu đã đề cập đến giá đánh giá lại, đưa ra ưu điểm và hạn chế của mỗi cơ sở tính giá. Phần lớn các nghiên cứu đều cho rằng tỷ lệ các DN lựa chọn cơ sở tính giá theo giá đánh giá lại còn rất ít và có xu hướng giảm dần. Tuy nhiên, chưa có nghiên cứu nào đưa ra sự lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp nhất đối với TSCĐ.

#### ❖ Các nghiên cứu về khấu hao tài sản cố định

Trong cuốn “Management Accounting” của tác giả Hansen.Dor (2000) có đề cập đến vấn đề lựa chọn chính sách khấu hao TSCĐ. Theo đó, trong thời gian sử dụng, giá trị của TSCĐ được phân bổ một cách hợp lý. Tính hợp lý được thể hiện ở phương pháp khấu hao và giá trị được xác định để tính khấu hao. Về phương pháp khấu hao, trong chương 3 của cuốn sách, tác giả đã trình bày các phương pháp khấu hao gồm: (i) phương pháp khấu hao đường thẳng, (ii) phương pháp khấu hao đơn vị sản phẩm, (iii) phương pháp khấu hao cân đối giảm dần, (iv) phương pháp khấu hao tổng số năm. Tác giả đưa ra ưu điểm, hạn chế của từng phương pháp khấu hao, để

từ đó các DN có sự lựa chọn phương pháp khấu hao phù hợp với đặc điểm của TSCĐ và yêu cầu quản trị DN.

Mục tiêu nghiên cứu của hai tác giả Danciu Radu & DeacMarius (2010) là xác định và vận dụng các phương pháp khấu hao thích hợp. Nghiên cứu được dựa trên các CMKT quốc tế, các quy định kế toán của Châu Âu, các quy tắc kế toán quốc gia và ứng dụng, xử lý, phân tích báo cáo của một số DN tại Rumani. Theo kết quả nghiên cứu: Có 87% số DN áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng cho tất cả các TSCĐHH, 9% áp dụng phương pháp khấu hao số dư giảm dần và 4% áp dụng phương pháp khấu hao theo sản lượng. Nhằm đạt được mục đích của mình, DN cần có một chính sách khấu hao hợp lý. Thực tế cho thấy, ngoài những yếu tố cần quan tâm khi lựa chọn chính sách khấu hao như điều kiện tự nhiên, điều kiện về sức bền vật liệu chế tạo nên TSCĐ, đặc thù tổ chức quản lý, đặc điểm TSCĐ, mục tiêu của nhà quản trị, DN “cần phải dựa vào các chính sách tài chính tổng thể của DN cũng như đảm bảo hài hòa lợi ích giữa các chủ thể có liên quan đến hoạt động của DN” (Vũ Văn Ninh, 2013, 49).

Các nghiên cứu trên đã trình bày nội dung của các phương pháp khấu hao TSCĐ, các yếu tố DN cần quan tâm khi lựa chọn chính sách khấu hao. Tuy nhiên, chưa có nghiên cứu nào đề cập đến sự lựa chọn phương pháp khấu hao phù hợp đối với từng loại TSCĐ cụ thể.

#### **❖ Các nghiên cứu về trình bày công bố thông tin kế toán tài sản cố định trên báo cáo tài chính**

Thông tin kế toán TSCĐ trên BCTC không chỉ là mối quan tâm của các nhà quản trị DN mà còn của nhiều đối tượng bên ngoài DN... Họ cần có những thông tin đầy đủ, minh bạch, đáng tin cậy và thích hợp để phục vụ cho việc ra quyết định của mình. Tuy nhiên, làm thế nào để đáp ứng được các yêu cầu về thông tin trên BCTC là vấn đề mà các DN và nhiều nhà nghiên cứu quan tâm.

Tác giả Hà Thị Ngọc Hà (2013) cho rằng GTCL của TSCĐHH hàng năm được ghi giảm nếu phát sinh lỗ suy giảm giá trị tài sản theo yêu cầu của CMKT quốc tế số 36 (IAS 36) về suy giảm giá trị tài sản. TSCĐHH phải dừng ghi nhận khi (i) DN có kế hoạch bán và có khả năng bán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc năm tài chính và (ii) khi ước tính không thể thu hồi do sử dụng hoặc thanh lý phải

loại bỏ. Từ đó, các thông tin trên BCTC mới phản ánh đúng đắn giá trị TSCĐHH, thực trạng và hiệu quả công tác đầu tư, mua sắm và sử dụng TSCĐHH của các DN.

Trong bối cảnh hiện nay của nền kinh tế thế giới nói chung và Việt Nam nói riêng sẽ khó tránh khỏi việc tồn tại các dấu hiệu về sự suy giảm giá trị tài sản. Theo Vũ Thị Kim Anh (2014), hiện nay các DN Việt Nam chủ yếu đo lường và ghi nhận TSCĐHH theo giá gốc, nghĩa là TSCĐHH được trình bày trên Bảng cân đối kế toán (BCĐKT) theo nguyên giá và GTHMLK. Ngoài ra, theo tác giả Đoàn Phi Ngọc Anh (2016) khi khảo sát 281 DN Việt Nam kết quả cho thấy việc trình bày thông tin về TSCĐHH của các DN này chưa tốt, chưa đáp ứng được yêu cầu công bố thông tin về TSCĐHH, một số chỉ tiêu như GTHMLK và GTCL mới được 79% các DN khảo sát công bố.

#### **❖ Các nghiên cứu về sự hòa hợp giữa kế toán tài sản cố định của một số quốc gia với thông lệ kế toán quốc tế**

Trong khuôn khổ 40 trang viết, với điều tra trên diện rộng tại 15 nước thành viên EU và 6 nước ngoài EU như: Australia Canada, Nhật, Na uy, Thụy sĩ và Mỹ, hai tác giả Herve Stolowy & Anne Jeny (1999) đã cho thấy sự không nhất quán trong tiếp cận định nghĩa, phân loại và kế toán TSCĐVH tại các quốc gia trong và ngoài EU. Mỗi quốc gia có quy định riêng trong nhận diện, phân loại, kế toán và báo cáo TSCĐVH. Jayne M Godfrey (2006) đã làm rõ sự khác biệt trong kế toán TSCĐVH giữa các nước Anh, Mỹ, Úc và Trung Quốc, giữa kế toán TSCĐ của các nước này với IAS. Trên cơ sở sự khác nhau về phương pháp kế toán TSCĐVH, tác giả đã nghiên cứu ảnh hưởng của các phương pháp kế toán tới trình bày TSCĐVH trên BCTC và ảnh hưởng của các phương pháp định giá TSCĐVH tới quyết định của các nhà đầu tư bằng mô hình định lượng.

Nghiên cứu của hai tác giả Ekberg Martin & Lindgren Linus (2007) dựa trên sự tương đồng trong việc áp dụng CMKT quốc tế ở cả hai quốc gia là Thụy Điển và Australia vào năm 2002. Trong khi các DN Thụy Điển có nhiều cố gắng trong báo cáo TSCĐVH, đặc biệt các vấn đề vốn hóa chi phí nghiên cứu và phát triển thì các DN Australia lại chưa thực sự quan tâm tới kế toán cũng như báo cáo TSCĐVH, vì thế các vấn đề về vốn hóa hay khấu hao, trình bày và khai báo tài sản chưa được coi trọng. Bài viết của hai tác giả Magdalena Lech & Malgorzata Kamieniecka (2014) đã nêu lên những điểm tương đồng và sự khác biệt trong việc xác định giá trị

TSCĐ giữa các quy định nêu trong IFRS/IAS và Luật Kế toán Ba Lan. Theo nhóm tác giả, mặc dù có một số điểm khác biệt giữa quy định kế toán của Ba Lan và CMKT quốc tế đó là phương pháp xác định giá trị ban đầu của khoản mục TSCĐ hữu hình dẫn tới sự chênh lệch về thông tin trên BCTC theo Luật kế toán của Ba Lan và theo IFRS/IAS, nhưng các DN Ba Lan đã thực hiện điều chỉnh thông tin về TSCĐHH trên BCTC theo hướng tiệm cận với quy định của thông lệ quốc tế. Từ đó, sẽ tăng khả năng so sánh và tính minh bạch của các BCTC được lập bởi các DN Ba Lan.

**❖ Các nghiên cứu về quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản cố định**

Trong luận án tiến sĩ, tác giả Trần Văn Thuận (2008) đã đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ thông qua phân tích các chỉ tiêu kinh tế. Luận án đề xuất các giải pháp hoàn thiện việc quản lý và nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DN xây dựng. Đối với nhóm giải pháp hoàn thiện quản lý TSCĐ, theo tác giả, đơn vị cần phải đánh giá lại những TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; hoàn thiện quản lý TSCĐ trong thời gian không sử dụng, chờ thanh lý; hoàn thiện phân cấp thẩm quyền phê duyệt tăng, giảm TSCĐ. Còn đối với nhóm giải pháp nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ, tác giả đề xuất xây dựng các chỉ tiêu đánh giá và nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ. Tác giả Đoàn Văn Anh & cộng sự (2011) đã đánh giá được thực trạng quản lý TSCĐVH tại Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam, từ đó đưa ra các giải pháp đồng bộ về phân tích, đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐVH đó là hệ thống nhóm chỉ tiêu phản ánh sức sản xuất của TSCĐVH, suất hao phí, khả năng sinh lời, hiện trạng kỹ thuật, mức tài trợ cho TSCĐVH.

Để kiểm soát lợi nhuận kinh doanh, nhà quản lý cần có thông tin về địa điểm, tình trạng sử dụng, sửa chữa TSCĐ ở hiện tại và lợi ích kinh tế trong tương lai do TSCĐ đem lại. Với mục tiêu quản lý có hiệu quả TSCĐ, đơn vị phải tiến hành kiểm kê tài sản đồng thời gắn Thẻ tài sản với một số nhận dạng dưới dạng nhãn mã vạch. Điều này giúp cho quá trình kiểm kê TSCĐ nhanh hơn bằng sự hỗ trợ của công nghệ cầm tay có thể quét và ghi lại mỗi mã vạch trong vài giây. Nhận thức được tầm quan trọng của thông tin kế toán TSCĐ đối với công tác quản trị DN, các nhà kinh tế, kỹ thuật đã nghiên cứu và đưa ra phần mềm dành cho quản lý TSCĐ trong DN, nhằm xử lý thông tin khoa học, nhanh chóng (Sage softwar, 2014).

### ❖ Các nghiên cứu về kế toán quản trị tài sản cố định

KTQT 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 (Trần Văn Thuận, 2008). Từ vai trò của KTQT TSCĐ, Trần Văn Thuận (2008) cho rằng cần thiết phải xây dựng và hoàn thiện mô hình KTQT TSCĐ trong các DN xây dựng. Cụ thể, các giải pháp về hoàn thiện bộ máy kế toán trong đó có KTQT TSCĐ, hoàn thiện việc đánh số hiệu TSCĐ và thẻ TSCĐ, đồng thời xây dựng mô hình KTQT TSCĐ trong các DN này. Để đáp ứng những yêu cầu quản trị DN, Nguyễn Thị Thu Liên (2009) cho rằng KTQT TSCĐHH cần được tiến hành và hoàn thiện các nội dung như hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán, TKKT, sổ kế toán và hệ thống báo cáo KTQT TSCĐHH. Ngoài ra, để hoàn thiện KTQT TSCĐVH, Đoàn Vân Anh & cộng sự (2011) đã đề xuất hai nhóm giải pháp đó là nhóm giải pháp hoàn thiện KTQT TSCĐ trong giai đoạn đầu tư TSCĐVH theo cách tiếp cận thông tin chủ yếu phục vụ cho việc lựa chọn loại TSCĐ cần đầu tư và nhóm giải pháp hoàn thiện KTQT TSCĐ trong giai đoạn thực hiện đầu tư TSCĐVH. Trong giai đoạn thực hiện đầu tư TSCĐVH, nhóm tác giả phân tích, đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐVH dựa trên hệ thống các chỉ tiêu đồng thời hoàn thiện hệ thống sổ kế toán và báo cáo kế toán về TSCĐVH đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị DN.

Trên cơ sở tổng quan các tài liệu, các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án, tác giả nhận thấy các nghiên cứu trên đã tập trung vào những nội dung sau:

- Nghiên cứu về đo lường, ghi nhận TSCĐ và trình bày thông tin trên BCTC.
- Nghiên cứu sự hòa hợp về kế toán TSCĐ của một số quốc gia với thông lệ, CMKT quốc tế.
- Bổ sung các nội dung cần trình bày trên BCTC như sự suy giảm giá trị tài sản, tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt, tuy nhiên các nghiên cứu chưa đưa ra phương án cụ thể là trình bày các thông tin đó trên BCTC nào và trình bày như thế nào.
- Phân tích tình hình đầu tư, trang bị TSCĐ; đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ để làm căn cứ đánh giá việc sử dụng TSCĐ có hợp lý và hiệu quả hay không. Từ đó đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐ trong DN.

Như vậy, các nghiên cứu khoa học trong và ngoài nước đã công bố mới chỉ giới hạn nghiên cứu từng nội dung của kế toán TSCĐ chủ yếu dưới góc độ KTTC, chưa làm rõ ảnh hưởng của các cơ sở tính giá và kế toán TSCĐ theo các cơ sở tính giá, chưa đưa ra sự lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp đối với TSCĐ. Bên cạnh đó, chưa có nghiên cứu nào nghiên cứu một cách đầy đủ, toàn diện về kế toán TSCĐ dưới góc độ KTQT.

## **2.2. Khoảng trống nghiên cứu của luận án**

Thông qua tìm hiểu các nghiên cứu liên quan, tác giả rút ra một số vấn đề cần tiếp tục nghiên cứu phát triển trong luận án như sau:

- *Thứ nhất*, tiếp tục nghiên cứu phân tích các quan điểm đo lường TSCĐ dựa trên các cơ sở tính giá khác nhau nhằm lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp cho TSCĐ của các DN Việt Nam đồng thời ứng dụng tại các DN khai thác than thuộc TKV.

- *Thứ hai*, nghiên cứu, làm rõ cơ sở lý luận về kế toán các giao dịch TSCĐ có tính chất đặc thù của DN khai thác than gồm: quyền khai thác, chi phí thăm dò khoáng sản, chi phí hoàn nguyên môi trường và ứng dụng tại các DN khai thác than thuộc TKV.

- *Thứ ba*, nghiên cứu kế toán TSCĐ dưới góc độ KTQT nhằm tăng cường hiệu quả sử dụng TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV.

## **3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu**

Mục tiêu nghiên cứu xuyên suốt của luận án là nghiên cứu và đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán về TSCĐ, hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐ.

Với mục tiêu nghiên cứu như trên, luận án xác định các nhiệm vụ cụ thể như sau:

- Hệ thống hóa và làm rõ cơ sở lý luận về TSCĐ, kế toán TSCĐ trong DN, chú trọng đến nghiên cứu kế toán TSCĐ theo quan điểm giá gốc và giá đánh giá lại, từ đó rút ra cơ sở tính giá phù hợp đối với TSCĐ trong DN.

- Khảo sát, phân tích và đánh giá thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV nhằm khẳng định những kết quả đạt được và hạn chế của kế toán TSCĐ tại các DN này.

- Xác định các nhân tố và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV.

- Đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, góp phần nâng cao chất lượng thông tin kế toán về TSCĐ, hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐ tại các DN này.



## **4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

### **4.1. Đối tượng nghiên cứu**

Luận án nghiên cứu các vấn đề lý luận và thực tiễn về kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV. Trong đó, luận án tập trung nghiên cứu những quy định mang tính nguyên tắc về đo lường, ghi nhận, trình bày và cung cấp thông tin về TSCĐ cũng như cách thức thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin đáp ứng yêu cầu quản trị TSCĐ. Luận án nghiên cứu sự vận dụng các nguyên tắc này trong thực hành kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV.

### **4.2. Phạm vi nghiên cứu**

- *Về nội dung nghiên cứu:* Luận án chỉ tập trung nghiên cứu kế toán TSCĐ phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) theo hai góc độ kế toán tài chính (KTTC) và KTQT; không bao gồm kế toán TSCĐ thuê ngoài, bất động sản đầu tư (BĐSDT). TSCĐ thuê ngoài không thuộc phạm vi nghiên cứu của đề tài bởi lẽ theo kết quả khảo sát thực tế tại các DN khai thác than thuộc TKV trong những năm gần đây không phát sinh TSCĐ thuê ngoài.

Theo góc độ KTTC, luận án nghiên cứu lý luận, khảo sát thực tiễn và đề xuất giải pháp theo các nội dung về đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin kế toán TSCĐ trên BCTC theo giá gốc và giá đánh giá lại; làm rõ các nội dung về kế toán sự suy giảm giá trị của TSCĐ, kế toán tài sản dài hạn nắm giữ để bán, kế toán các giao dịch TSCĐ có tính chất đặc thù của DN khai thác than.

Theo góc độ KTQT, luận án đề cập đến cách thức thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ ra các quyết định liên quan đến toàn bộ quá trình đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ trong DN.

- *Về không gian nghiên cứu:* Luận án nghiên cứu kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than là chi nhánh trực thuộc Tập đoàn, các công ty con là công ty cổ phần (CTCP) thuộc TKV. Luận án chỉ nghiên cứu kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than phục vụ lập BCTC riêng, không nghiên cứu các thông tin trình bày trên BCTC hợp nhất.

- *Về thời gian nghiên cứu:* Tác giả tập trung nghiên cứu khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV từ năm 2014 - 2018.

## **5. Các câu hỏi nghiên cứu của luận án**

Để phục vụ cho mục tiêu nghiên cứu của luận án, các câu hỏi nghiên cứu được đặt ra như sau:

(1). Cơ sở lý luận về TSCĐ, kế toán TSCĐ dưới góc độ KTTC, KTQT và các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ trong DN là gì?

(2). Kế toán TSCĐ theo quan điểm giá gốc, giá đánh giá lại và cơ sở tính giá phù hợp đối với TSCĐ là gì?

(3). Thực trạng kế toán TSCĐ dưới góc độ KTTC, KTQT tại các DN khai thác than thuộc TKV hiện nay ra sao?

(4). Các nhân tố ảnh hưởng như thế nào đến kế toán TSCĐ các tại các DN khai thác than thuộc TKV?

(5). Cần có các giải pháp nào để hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV dưới góc độ KTTC, KTQT?

## **6. Phương pháp và quy trình nghiên cứu**

### ***6.1. Phương pháp nghiên cứu***

Để đi sâu vào thu thập, phân tích dữ liệu và luận giải các vấn đề về kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, tác giả đã sử dụng các phương pháp nghiên cứu sau:

#### **❖ Phương pháp thu thập dữ liệu**

##### ***✓ Phương pháp thu thập thông tin, dữ liệu sơ cấp***

Thu thập dữ liệu sơ cấp thông qua phiếu khảo sát, bảng câu hỏi phỏng vấn. Nội dung các câu hỏi trong phiếu khảo sát chủ yếu tập trung khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV về đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin kế toán TSCĐ.

Các phương pháp thu thập thông tin, dữ liệu sơ cấp cụ thể như sau:

##### ***- Phương pháp điều tra:***

Điều tra khảo sát là phương pháp thu thập thông tin, số liệu thông dụng nhất trong nghiên cứu kinh tế. Khi vấn đề nghiên cứu được hình thành, mục đích nghiên cứu được xác định rõ, sẽ giúp xây dựng được các câu hỏi điều tra từ đó hình thành nội dung phiếu khảo sát.

Tác giả đã xây dựng mẫu phiếu khảo sát dưới dạng câu hỏi trắc nghiệm nhằm thu thập các thông tin về TSCĐ và kế toán TSCĐ của các DN khai thác than thuộc TKV theo cả 2 góc độ KTTC và KTQT gồm 60 câu hỏi. Các câu hỏi được sắp xếp theo trình tự nhất định từ các câu hỏi đơn giản đến các câu hỏi phức tạp hơn, chuyên sâu hơn. Các câu hỏi trong phiếu khảo sát tại Phụ lục 2.1 được chia thành 6 nhóm như sau:

Nhóm	Mục đích khảo sát	Câu hỏi
1	Thông tin chung về DN và người trả lời	1 - 5
2	Khảo sát về tổ chức bộ máy kế toán và chính sách kế toán áp dụng của DN	1 - 6
3	Khảo sát về tình hình quản lý TSCĐ	1 - 9
4	Khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ dưới góc độ KTTC	1 -19
5	Khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ dưới góc độ KTQT	1 -14
6	Khảo sát các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ	1 - 7

(Nguồn: Trích từ Phụ lục 2.1)

Quá trình điều tra, khảo sát được thực hiện trong hai năm 2017 và 2018 tại 19 DN khai thác than thuộc Tập đoàn TKV. Tổng số phiếu phát ra là 95 phiếu tại 19 DN, tổng số phiếu thu về gồm 90 phiếu hợp lệ của 18 DN khai thác than, tỷ lệ đạt 94,74%.

Đối tượng được điều tra, khảo sát: Các phiếu khảo sát được gửi đến các nhà quản lý và người làm kế toán, cán bộ nhân viên thuộc một số bộ phận khác trong các DN khai thác than thuộc TKV.

Phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV đều có trụ sở chính, văn phòng đại diện và địa điểm khai thác than tại tỉnh Quảng Ninh. 19 DN khai thác than thuộc TKV có nhiều điểm tương đồng về quy mô sản xuất, lĩnh vực SXKD chủ yếu là sản xuất, khai thác và kinh doanh than. Chính vì vậy, TSCĐ tại các DN khai thác than cũng có nhiều điểm tương đồng về chủng loại, đặc điểm, trong đó đáng chú ý là các TSCĐ đặc thù của ngành than. Để có những phân tích, đánh giá một cách thấu đáo về kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, tác giả thực hiện nghiên cứu điển hình tại 3 DN khai thác than thuộc TKV là công ty than Uông Bí, CTCP Than Đèo Nai và CTCP Than Cao Sơn. Trong đó, có 2 công ty là CTCP Than Đèo Nai và CTCP Than Cao Sơn đã niêm yết trên sàn chứng khoán nên thông tin tài chính được công khai, minh bạch; còn công ty than Uông Bí là một trong những chi nhánh trực thuộc Tập đoàn, khai thác than theo cả 2 hình thức là lộ thiên và hầm lò.

Kết quả khảo sát được tổng hợp chi tiết tại Phụ lục 2.2. Kết quả của phương pháp điều tra là các dữ liệu đánh giá thực trạng, những kết quả đạt được, hạn chế và nguyên nhân hạn chế của kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV.

Ngoài ra, tác giả còn phỏng vấn trực tiếp các chuyên gia để hiểu rõ hơn những vấn đề mà phương pháp điều tra không thu thập được.

- *Phương pháp phỏng vấn*: Tác giả tham vấn ý kiến các chuyên gia có trình độ chuyên môn sâu về lý luận (Các chuyên gia là nhà nghiên cứu có am hiểu sâu sắc về kế toán TSCĐ) để hình thành hệ thống lý luận về kế toán TSCĐ theo hai góc độ KTTC và KTQT. Về mặt thực tiễn, tác giả tham vấn ý kiến của nhân viên kế toán TSCĐ, kế toán trưởng hoặc phó phòng kế toán, người quản lý bộ phận sử dụng TSCĐ, bộ phận kỹ thuật, giám đốc hoặc phó giám đốc của các DN khai thác than thuộc TKV, các kiểm toán viên đã kiểm toán tại một số DN khai thác than thuộc TKV, chuyên viên Bộ Tài chính để nghiên cứu sâu hơn đề tài luận án. Các cuộc phỏng vấn được thực hiện trực tiếp hoặc gián tiếp qua điện thoại. Quá trình phỏng vấn trực tiếp được thực hiện thông qua việc ghi chép thông tin vào sổ và ghi âm các cuộc phỏng vấn có nội dung chuyên môn sâu. Nội dung phỏng vấn xoay quanh tình hình thực tế, những ưu điểm và hạn chế về thực trạng kế toán TSCĐ của các DN khai thác than thuộc TKV. Mục đích của phương pháp này nhằm thu thập thông tin và chi tiết hơn về thực tiễn kế toán TSCĐ tại DN khai thác than thuộc TKV thông qua bộ câu hỏi phỏng vấn (Phụ lục 2.4). Tác giả đã lập Bảng tổng hợp kết quả phỏng vấn (Phụ lục 2.5) để tổng hợp ý kiến phỏng vấn chuyên gia.

#### **✓ Phương pháp thu thập thông tin, dữ liệu thứ cấp**

Tác giả tiến hành thống kê các nghiên cứu điển hình liên quan đến đề tài nghiên cứu như luận án tiến sĩ, sách, báo, tạp chí, giáo trình chuyên ngành có liên quan, đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ,... Bên cạnh đó, tác giả tìm hiểu các công trình nghiên cứu khoa học, các luận án trong nước và trên thế giới thông qua các trang web của các trường đại học và các trang web chuyên cung cấp các bài báo nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án như: [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com), <http://search.proquest.com>, v.v.... từ đó xác định những vấn đề cần nghiên cứu tiếp theo của luận án. Ngoài ra, tác giả còn tiến hành thống kê các văn bản pháp lý về kế toán, các hồ sơ tài liệu về TSCĐ và kế toán TSCĐ của các DN khai thác than thuộc TKV.

#### **❖ Phương pháp xử lý và phân tích số liệu**

Tác giả tiến hành xử lý các số liệu thu thập được bằng bảng tính Excel theo yêu cầu của nghiên cứu. Các phương pháp chủ yếu được tác giả sử dụng trong quá trình xử lý dữ liệu gồm:

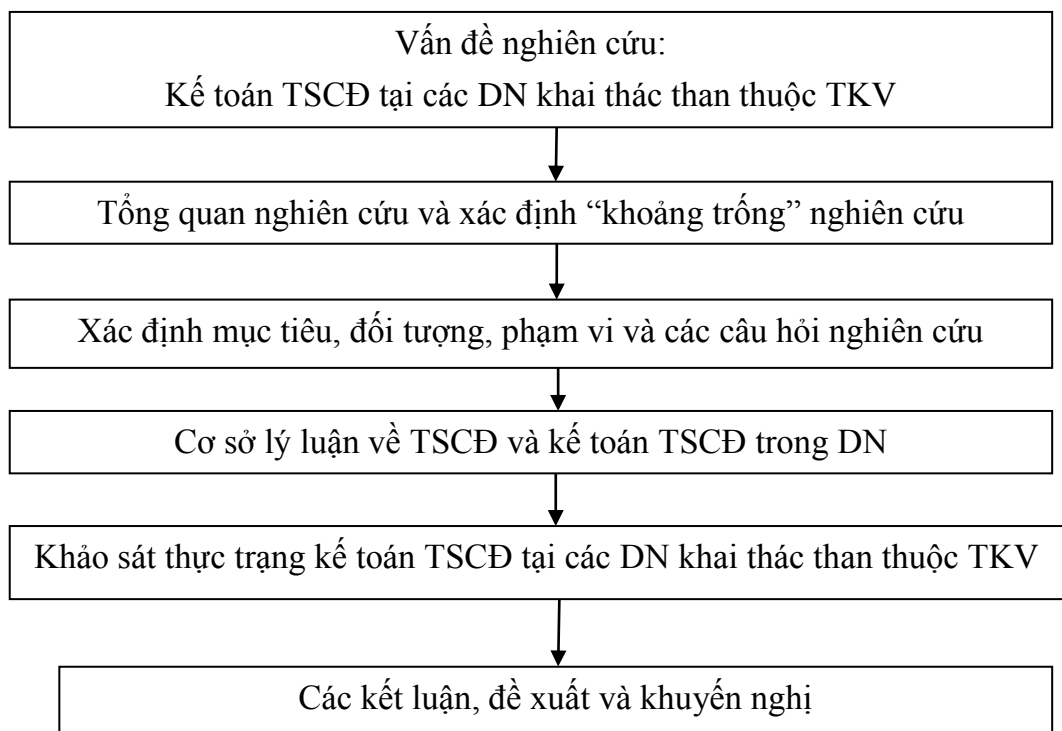
- *Phương pháp thống kê dùng để thu thập tài liệu liên quan đến kế toán TSCĐ*. Sau khi thu thập được dữ liệu thông qua phiếu khảo sát, thông qua phỏng vấn, tác giả tiến hành hệ thống hóa tài liệu, tổng hợp và đưa ra mô hình, làm cơ sở đánh giá thực trạng. Thông qua bảng tính Excel, luận án thu được kết quả về tình hình quản

lý, sử dụng TSCĐ và tình hình vận dụng các nguyên tắc kế toán tại các DN thuộc TKV, từ đó có thêm cơ sở phân tích thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN này.

- *Phương pháp phân tích, so sánh và tổng hợp*: Thông qua nghiên cứu các tài liệu cùng nội dung nghiên cứu đã công bố ở trong và ngoài nước, tác giả tiến hành so sánh đối chiếu để bổ sung cho việc xây dựng các giải pháp hoàn thiện của luận án. Đồng thời, tác giả phân tích các số liệu và thông tin thực tế tại các DN khảo sát để làm cơ sở cho các đánh giá, đề xuất các giải pháp phù hợp.

## 6.2. Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu của luận án được thể hiện qua sơ đồ 11 như sau:



**Sơ đồ 11: Quy trình nghiên cứu đề tài**

*(Nguồn: Đề xuất của tác giả)*

- Bước 1: Xác định vấn đề cần nghiên cứu.
- Bước 2: Tổng quan các nghiên cứu trong nước và ngoài nước liên quan đến đề tài luận án, từ đó xác định “khoảng trống” nghiên cứu.
- Bước 3: Xác định mục tiêu, đối tượng, phạm vi và các câu hỏi nghiên cứu của luận án.
- Bước 4: Hệ thống hóa và làm rõ cơ sở lý luận về TSCĐ và kế toán TSCĐ trong DN.

- Bước 5: Khảo sát, nghiên cứu và đánh giá thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV.

- Bước 6: Các kết luận, đề xuất và khuyến nghị.

### **7. Những điểm mới và đóng góp của luận án**

*Về mặt lý luận:* Luận án đã làm rõ những vấn đề lý luận về kế toán TSCĐ theo quan điểm giá gốc và giá đánh giá lại, từ đó lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp đối với TSCĐ đó là đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin về TSCĐ theo giá gốc kết hợp với phản ánh sự suy giảm giá trị của TSCĐ. Đồng thời, luận án cũng làm sáng tỏ về kế toán quyền khai thác than; chi phí thăm dò khoáng sản và chi phí hoàn nguyên môi trường trong các DN khai khoáng.

*Về mặt thực tiễn:* Thông qua khảo sát, phân tích và đánh giá một cách toàn diện về kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV theo cả hai góc độ KTTC và KTQT, luận án đã chỉ ra những kết quả đạt được, hạn chế và nguyên nhân. Từ đó, luận án đã phân tích các yêu cầu hoàn thiện để đưa ra hệ thống các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV. Luận án đã đề xuất giải pháp lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp đối với TSCĐ trong các DN Việt Nam nói chung và các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng, đó là cơ sở giá gốc kết hợp với kế toán giá trị suy giảm của TSCĐ trong trường hợp TSCĐ bị suy giảm giá trị; hoàn thiện kế toán các TSCĐ có tính chất đặc thù của DN khai thác than bao gồm: quyền khai thác, chi phí thăm dò khoáng sản và chi phí hoàn nguyên môi trường. Ngoài ra, luận án còn đề xuất các giải pháp hoàn thiện KTQT TSCĐ nhằm cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định liên quan đến quá trình đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ.

### **8. Kết cấu của luận án**

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án được kết cấu thành 3 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về TSCĐ và kế toán TSCĐ trong DN.

Chương 2: Thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam.

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam.

## Chương 1

### CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG DOANH NGHIỆP

#### **1.1. Tài sản cố định và vai trò của thông tin kế toán tài sản cố định đối với công tác quản lý**

##### **1.1.1. Khái niệm và phân loại tài sản cố định**

###### ***1.1.1.1. Khái niệm tài sản cố định***

Tài sản cố định có thể được hiểu theo nhiều cách thức khác nhau, tùy theo mục đích và quan điểm của các nhà khoa học.

Raymond H. Peterson (2002) cho rằng: “TSCĐ là những tài sản có thời gian sử dụng hữu ích trên một năm, được sử dụng cho hoạt động SXKD của DN và được báo cáo theo GTCL”.

Theo Hennie Van Greuning & Marius Koen (2000, 224): “Một tài sản khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện: thời gian sử dụng lâu dài, phục vụ cho hoạt động SXKD của DN và không phải đầu tư để bán thì được ghi nhận là TSCĐ”.

Hai khái niệm trên đều nhấn mạnh đến mục đích sử dụng TSCĐ là sử dụng cho hoạt động SXKD của DN chứ không phải cho hoạt động kinh doanh thương mại. Chính điều này khẳng định TSCĐ không phải là hàng hóa.

PGS,TS Bùi Văn Vân & cộng sự (2015, 453) thì cho rằng: “TSCĐ của DN là những tư liệu lao động chủ yếu có giá trị lớn, có thời gian sử dụng lâu dài trong các hoạt động SXKD của DN”.

Khái niệm trên nhấn mạnh đến tiêu chuẩn giá trị của TSCĐ đó là những tài sản có giá trị lớn, có thời gian sử dụng dài trong các hoạt động SXKD của DN, nghĩa là TSCĐ tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất, khi đó giá trị của TSCĐ sẽ được chuyển dịch dần vào giá trị của sản phẩm sản xuất bằng cách DN tính khấu hao TSCĐ.

GS,TS Đặng Thị Loan & cộng sự (2009, 50) đã đưa ra khái niệm: “TSCĐ trong các DN là những tài sản có giá trị lớn và dự tính đem lại lợi ích kinh tế lâu dài cho DN”. Như vậy, nhóm tác giả cho rằng TSCĐ là tài sản có giá trị lớn và có khả năng mang lại lợi ích kinh tế lâu dài cho DN, có nghĩa là lợi ích do tài sản mang lại được biểu hiện ở việc tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí, tăng chất lượng của sản phẩm, dịch vụ khi DN kiểm soát và sử dụng tài sản đó.

Theo CMKT quốc tế IAS 16 (IASB, 2014), để được ghi nhận là TSCĐ thì: “một tài sản phải đồng thời thỏa mãn hai tiêu chuẩn: (i) Việc sử dụng tài sản phải chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN và (ii) Giá trị của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy”.

Tiêu chuẩn thứ nhất nhấn mạnh đến lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng TSCĐ đem lại. Việc coi trọng tính chắc chắn thu được lợi ích kinh tế là biểu hiện của nguyên tắc thận trọng và nguyên tắc phù hợp khi ghi nhận các yếu tố của BCTC. Chỉ khi lợi ích kinh tế tương lai là chắc chắn thì các chi phí hình thành tài sản mới được vốn hóa trên BCKT để phân bổ cho các kỳ trong tương lai.

Tiêu chuẩn thứ hai là giá trị của TSCĐ phải được xác định một cách đáng tin cậy. Giá trị TSCĐ bao gồm các chi phí thực tế mà DN đã chi ra để có được tài sản ở trạng thái sẵn sàng sử dụng. Các chứng từ gắn với các giao dịch về tăng TSCĐ là cơ sở để DN xác định nguyên giá của TSCĐ. Đây là điều kiện ghi nhận tài sản mang tính kỹ thuật riêng có của kế toán được áp dụng cho việc ghi nhận các yếu tố của BCTC. Ngoài ra, để thông tin kế toán đảm bảo các yêu cầu của người sử dụng thông tin, tài sản phải được xác định bằng phương pháp đo lường được chấp nhận chung.

Theo Võ Văn Nhị & cộng sự (2015, 138): “TSCĐ là những tài sản có hình thái vật chất cụ thể và cũng có thể chỉ tồn tại dưới hình thái giá trị được sử dụng để thực hiện một hoặc một số chức năng nhất định trong quá trình hoạt động của DN, có giá trị lớn và sử dụng được trong thời gian dài”. Khái niệm này nhấn mạnh đến hình thái biểu hiện của TSCĐ. TSCĐ được biểu hiện dưới hình thái vật chất như nhà xưởng, máy móc, thiết bị hoặc không thể hiện dưới hình thái vật chất mà chỉ tồn tại dưới hình thái giá trị như bản quyền, bằng sáng chế và thu được lợi ích kinh tế trong tương lai. Ngoài ra, TSCĐ phải có giá trị lớn và thời gian sử dụng lâu dài.

Xuất phát từ những lập luận trên, theo quan điểm của tác giả: *TSCĐ là những tài sản do đơn vị kế toán có quyền kiểm soát, có giá trị lớn, được xác định một cách đáng tin cậy, sử dụng trong thời gian dài và chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho đơn vị.*

#### **1.1.1.2. Phân loại tài sản cố định**

Trong DN có nhiều loại TSCĐ khác nhau, có tính chất công dụng, tính chất kỹ thuật, kết cấu khác nhau, để thuận tiện cho việc quản lý và ghi nhận TSCĐ thì DN phải phân loại TSCĐ. Tùy theo mục đích và yêu cầu quản lý của từng đơn vị mà kế toán có thể chọn một trong những cách sau:



❖ ***Phân loại tài sản cố định theo hình thái biểu hiện***

Theo tiêu thức này, TSCĐ trong DN bao gồm: TSCĐHH và TSCĐVH.

✓ ***Tài sản cố định hữu hình***

Theo IAS 16 (IASB, 2014): “TSCĐHH là những tài sản được nắm giữ để sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ, cho thuê hoặc dùng cho mục đích quản lý và thời gian sử dụng ước tính trên một năm”.

Khái niệm trên nhấn mạnh TSCĐHH là những TSCĐ do đơn vị quản lý và sử dụng cho hoạt động của đơn vị chứ không phải là hàng hóa để bán, có thời gian sử dụng hữu ích ước tính lớn hơn một năm.

Theo CMKT Việt Nam về TSCĐHH - VAS 03: “TSCĐHH là những tài sản có hình thái vật chất do DN nắm giữ để sử dụng cho hoạt động SXKD phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐHH” (Bộ Tài chính, 2001).

Để được ghi nhận là TSCĐHH thì một tài sản phải “thỏa mãn đồng thời cả 4 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 1 năm;
- Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành” (Bộ Tài chính, 2001).

Tiêu chuẩn đầu tiên nhấn mạnh đến lợi ích kinh tế trong tương lai chắc chắn phải đạt được từ việc sử dụng tài sản, dựa vào các bằng chứng hiện có tại thời điểm ghi nhận ban đầu và DN phải chịu mọi rủi ro liên quan.

Tiêu chuẩn tiếp theo là nguyên giá của TSCĐ bao gồm các chi phí thực tế mà DN đã chi ra để có được tài sản ở vị trí sẵn sàng sử dụng. Các chứng từ gắn với các giao dịch về tăng, giảm TSCĐ... là minh chứng đáng tin cậy để DN xác định nguyên giá của TSCĐ.

Tiêu chuẩn thứ ba là thời gian sử dụng TSCĐ phải lớn hơn 1 năm tài chính để DN thu hồi VĐT bằng cách tính khấu hao TSCĐ. Thời gian sử dụng là căn cứ để DN tính khấu hao TSCĐ.

Tiêu chuẩn thứ tư đó là TSCĐ phải có giá trị tối thiểu theo quy định hiện hành.

Như vậy, *TSCĐHH là những tài sản có hình thái vật chất do đơn vị kiểm soát và sử dụng cho hoạt động của đơn vị, có thời gian sử dụng ước tính lớn hơn một năm và có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.*

TSCĐHH trong DN gồm các nhóm sau: nhà cửa, vật kiến trúc; máy móc, thiết bị; phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; thiết bị, dụng cụ quản lý; tài sản sinh học; các loại TSCĐHH khác.

### ✓ *Tài sản cố định vô hình*

Theo CMKT quốc tế về TSCĐVH - IAS 38 (IASB, 2014): “TSCĐVH là tài sản phi tiền tệ có thể xác định và không có hình thái vật chất”.

Khi xác định nguồn lực vô hình có thỏa mãn tiêu chuẩn TSCĐVH hay không cần xem xét các tiêu chuẩn: (i) Tính có thể xác định được; (ii) Khả năng kiểm soát nguồn lực và (iii) Chắc chắn mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN; (iv) Nguyên giá phải được xác định một cách đáng tin cậy.

Một TSCĐVH đáp ứng điều kiện có thể xác định được khi:

- Tài sản đó có thể tách rời khỏi DN để bán, trao đổi, chuyển nhượng, cấp phép, cho thuê một cách riêng biệt hoặc cùng với một hợp đồng liên quan, tài sản và nghĩa vụ nợ có thể xác định được, không phụ thuộc vào việc đơn vị có dự định thực hiện các việc đó hay không.

- Tài sản có nguồn gốc từ quyền trong hợp đồng hoặc quyền về mặt pháp lý, bất kể quyền đó có thể chuyển nhượng, tách biệt khỏi DN hoặc tách biệt khỏi các quyền và nghĩa vụ khác hay không.

Nếu DN có quyền thu lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đem lại, đồng thời cũng có khả năng hạn chế sự tiếp cận của các đối tượng khác đối với lợi ích đó có nghĩa DN nắm quyền kiểm soát tài sản này. Trong trường hợp không có các quyền pháp lý, đơn vị rất khó để chứng minh quyền kiểm soát. Tuy nhiên, hiệu lực pháp lý của quyền pháp lý không phải là điều kiện cần để kiểm soát bởi DN có thể kiểm soát lợi ích kinh tế trong tương lai theo các biện pháp khác (IASB, 2014).

Lợi ích kinh tế trong tương lai mà TSCĐVH đem lại cho đơn vị có thể bao gồm: doanh thu từ việc bán sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ, tiết kiệm chi phí, hoặc các lợi ích khác xuất phát từ việc sử dụng TSCĐVH của đơn vị. Ví dụ, sử dụng tài sản trí tuệ trong quá trình sản xuất có thể giảm CPSX trong tương lai thay vì tăng doanh thu trong tương lai.

Theo CMKT Việt Nam về TSCĐVH - VAS 04: “TSCĐVH là tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do DN nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐVH” (Bộ Tài chính, 2001).

Như vậy, *TSCĐVH là tài sản phi vật chất do đơn vị kiểm soát và sử dụng cho hoạt động của đơn vị, có thời gian sử dụng ước tính lớn hơn một năm và có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.*

TSCĐVH bao gồm: phần mềm máy tính; bằng sáng chế, bản quyền; giấy phép và giấy phép nhượng quyền; nhãn hiệu hàng hóa; quyền phát hành; công thức và cách thức pha chế...

Việc phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện giúp cho nhà quản lý nắm bắt được cơ cấu VĐT của DN. Đây chính là căn cứ quan trọng để xây dựng PAĐT cho phù hợp. Bên cạnh đó, cách phân loại này còn giúp DN có biện pháp quản lý tài sản, quản lý chi phí khấu hao phù hợp đối với từng loại TSCĐ.

#### ❖ ***Phân loại tài sản cố định theo quyền sở hữu***

Theo tiêu thức này, TSCĐ trong DN bao gồm: TSCĐ thuộc quyền sở hữu và TSCĐ thuê ngoài.

TSCĐ thuộc quyền sở hữu là những TSCĐ được hình thành bằng nguồn vốn chủ sở hữu, từ nguồn vốn vay, nguồn vốn liên doanh, liên kết, vốn bổ sung từ lợi nhuận. Đây là những tài sản thuộc quyền sở hữu của DN, DN có quyền định đoạt như thanh lý, nhượng bán, góp vốn, thế chấp,...

TSCĐ thuê ngoài là những TSCĐ do DN thuê của đơn vị khác theo hợp đồng thuê tài sản. Trong thời hạn thuê, DN được quyền sử dụng tài sản đó cho hoạt động SXKD của DN. TSCĐ thuê ngoài gồm hai loại là TSCĐ thuê tài chính và TSCĐ thuê hoạt động.

Việc phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu giúp cho DN tổ chức công tác kế toán và quản lý TSCĐ có hiệu quả.

#### ❖ ***Phân loại tài sản cố định theo mục đích và tình hình sử dụng***

Theo tiêu thức này, TSCĐ trong DN bao gồm: TSCĐ dùng cho hoạt động SXKD; TSCĐ dùng cho mục đích phúc lợi, an ninh, quốc phòng; TSCĐ chờ xử lý và TSCĐ nhận bảo quản hộ, giữ hộ các đối tượng khác.

TSCĐ dùng cho hoạt động SXKD là những TSCĐ dùng vào hoạt động SXKD như hoạt động sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, bán hàng, quản lý hành chính và quản trị kinh doanh.

TSCĐ dùng cho mục đích phúc lợi, an ninh, quốc phòng là những TSCĐ được sử dụng để phục vụ đời sống văn hóa tinh thần của người lao động trong DN như nhà văn hóa, nhà trẻ, câu lạc bộ, thư viện... hoặc những TSCĐ dùng cho mục đích an ninh, quốc phòng.

TSCĐ chờ xử lý là những TSCĐ bị hư hỏng chờ thanh lý; TSCĐ không cần dùng; TSCĐ đang tranh chấp chờ giải quyết...

TSCĐ nhận bảo quản hộ, giữ hộ các đối tượng khác.

Việc phân loại theo mục đích và tình hình sử dụng giúp cho DN cũng như các cơ quan quản lý nắm được tổng quát hiện trạng và cơ cấu TSCĐ hiện có. Từ đó giúp cho DN xây dựng các biện pháp tăng cường khai thác năng lực TSCĐ hiện có, đánh giá hiệu quả sử dụng của TSCĐ.

### **1.1.2. Vai trò của thông tin kế toán tài sản cố định đối với công tác quản lý**

Thông tin kế toán có vai trò và ý nghĩa vô cùng quan trọng đối với công tác quản lý. Các đối tượng sử dụng thông tin kế toán của DN theo các yêu cầu quản lý và mục đích khác nhau.

Thông tin kế toán được cung cấp bởi bộ phận KTTC thông qua các BCTC và bộ phận KTQT thông qua các báo cáo KTQT. Kế toán cung cấp thông tin quá khứ, hiện tại và tương lai về các hoạt động kinh tế tài chính của một đơn vị kế toán. Giá trị của thông tin kế toán được đánh giá qua việc nó có đáp ứng nhu cầu của người sử dụng hay không và đến mức độ nào? Những đối tượng quan tâm đến thông tin kế toán của DN bao gồm: nhà quản lý, nhà đầu tư, nhà cung cấp, người lao động, khách hàng và các cơ quan quản lý nhà nước. Trong rất nhiều dòng thông tin mà kế toán cung cấp thì thông tin kế toán TSCĐ là một trong các dòng thông tin có vị trí đặc biệt quan trọng đối với DN cũng như bên thứ ba, bởi lẽ TSCĐ là một trong những yếu tố quyết định sự tồn tại của DN trong môi trường cạnh tranh khốc liệt của nền kinh tế thị trường.

#### **❖ Đối với công tác quản trị doanh nghiệp**

##### ***Cung cấp thông tin cho quá trình lập kế hoạch và dự toán***

Lập kế hoạch là xây dựng các mục tiêu phải đạt được và vạch ra các bước thực hiện để đạt được mục tiêu đó, gồm các kế hoạch dài hạn hoặc ngắn hạn. Để kế hoạch và dự toán được lập có tính hiệu lực và khả thi cao thì khi xây dựng DN phải dựa vào những thông tin kế toán phù hợp. Cụ thể đối với TSCĐ, cần có các thông tin về dự toán chi phí đầu tư mua sắm hoặc xây dựng mới TSCĐ, dự toán về chi phí sửa chữa TSCĐ, dự toán về chi phí thuê TSCĐ để từ đó có căn cứ ra quyết định đầu tư mua sắm mới TSCĐ hay sửa chữa TSCĐ đang dùng để tiếp tục sử dụng, quyết định mua sắm mới TSCĐ hay đi thuê TSCĐ?... Thông tin kế toán TSCĐ còn giúp cho nhà quản trị ước tính được lợi ích kinh tế sẽ thu được từ việc đầu tư TSCĐ và những rủi ro có thể xảy ra để xây dựng chính sách khấu hao, mua bảo hiểm tài sản...

##### ***Cung cấp thông tin cho quá trình tổ chức thực hiện***

Để tổ chức quản lý tốt các hoạt động trong đơn vị đòi hỏi nhà quản trị phải biết liên kết yếu tố con người với các nguồn lực khác lại với nhau sao cho có hiệu quả nhất. Trong các yếu tố nguồn lực thì TSCĐ tạo nên năng lực hoạt động của DN,

là nguồn lực chiếm tỷ trọng lớn về VĐT và tạo nên cơ sở vật chất của DN. Do đó, thông tin về TSCĐ giúp DN đưa ra các quyết định trong quá trình điều hành về quản lý, sử dụng TSCĐ một cách hiệu quả, phù hợp với mục tiêu của đơn vị. Cụ thể, thông tin về tình hình quản lý và sử dụng TSCĐ tại các phòng ban, bộ phận sản xuất giúp các nhà quản trị nắm bắt được hiện trạng của các TSCĐ trong DN thông qua các chỉ tiêu nguyên giá, GTHMLK và GTCL của mỗi loại TSCĐ do bộ phận kế toán và các bộ phận khác cung cấp. Qua đó, DN đưa ra phương thức quản lý và sử dụng TSCĐ đem lại hiệu quả cao nhất, đáp ứng được nhu cầu SXKD của đơn vị tốt nhất. Các thông tin về đặc điểm của TSCĐ, điều kiện sử dụng và mục tiêu của đơn vị sẽ giúp nhà quản trị lựa chọn và quyết định chính sách khấu hao phù hợp.

### ***Cung cấp thông tin cho quá trình kiểm tra, đánh giá***

Để kiểm tra và đánh giá tình hình thực hiện dự toán chi phí của các bộ phận trong tổ chức, trong đó có chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí sửa chữa TSCĐ, cần có các thông tin về kế hoạch/dự toán chi phí, tình hình thực hiện chi phí; thông tin về sự khác biệt của chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa TSCĐ giữa kế hoạch/dự toán và thực hiện cũng như nguyên nhân của sự khác biệt đó. Các thông tin được cung cấp về TSCĐ giúp cho nhà quản trị cấp cao đưa ra các giải pháp hợp lý để đánh giá trách nhiệm kiểm soát chi phí ở từng bộ phận.

Kiểm tra, đánh giá hiệu quả đầu tư, hiệu quả sử dụng TSCĐ là một việc quan trọng trong công tác quản lý của DN. Để đánh giá hiệu quả đầu tư TSCĐ, kế toán tính toán và phân tích các chỉ tiêu như *Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản (ROA)*, *Tỷ suất hoàn vốn đầu tư (ROI)*,... Từ đó, nhà quản trị đưa ra các quyết định như điều chỉnh quy mô và cơ cấu VĐT, các biện pháp nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ.

### ***Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định***

Các quyết định liên quan đến TSCĐ phần lớn là các quyết định mang tính chiến lược bao gồm: Quyết định mua sắm mới TSCĐ hay đi thuê? Quyết định mua trong nước hay nhập khẩu TSCĐ? Quyết định thanh lý, nhượng bán TSCĐ hay sửa chữa TSCĐ để tiếp tục sử dụng? Quyết định trong thời gian tới có tiếp tục đầu tư vào loại TSCĐ mà DN đã đầu tư không?... Tất cả các quyết định trên của nhà quản trị phần lớn đều căn cứ vào các thông tin về TSCĐ được cung cấp bởi bộ phận kế toán và các bộ phận khác trong đơn vị.

### ***Góp phần đổi mới cải tiến công tác quản lý của doanh nghiệp***

Quá trình kiểm tra, đánh giá tình hình đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ là để nhận biết và phát hiện những nguyên nhân sai lệch giữa kết quả đạt được so với

mục tiêu đặt ra. Nếu việc kiểm tra, đánh giá đúng sẽ giúp cho DN điều chỉnh kế hoạch đầu tư mua sắm, kế hoạch sửa chữa TSCĐ, kế hoạch thanh lý, nhượng bán TSCĐ,... là tiền đề cho các giải pháp thực hiện trong tương lai. Quá trình kiểm tra, đánh giá còn giúp cho DN phát huy những tiềm năng, thế mạnh và đồng thời điều chỉnh, hạn chế những yếu kém trong quá trình quản lý, sử dụng TSCĐ.

❖ ***Đối với bên thứ ba***

Thông tin kế toán TSCĐ không chỉ phục vụ cho việc quản lý điều hành của DN mà còn phục vụ cho bên thứ ba như các nhà đầu tư, ngân hàng và các tổ chức tín dụng, các cơ quan quản lý nhà nước...

*Đối với các nhà đầu tư*, trước khi ra quyết định đầu tư vốn vào một DN thì họ phải tìm hiểu về mức sinh lời, thời gian hoàn vốn, khả năng thanh toán vốn, các yếu tố rủi ro,... Do đó, họ cần các thông tin về tình hình tài chính, tình hình hoạt động SXKD, kết quả hoạt động kinh doanh và khả năng tăng trưởng của DN. Ngoài ra, họ còn quan tâm đến việc điều hành hoạt động và tính khả thi, hiệu quả của các dự án mà họ sẽ đầu tư trong đó có đầu tư xây dựng cơ sở hạ tầng, máy móc, thiết bị... Thông tin kế toán TSCĐ là một bộ phận thông tin quan trọng trong các thông tin mà nhà đầu tư cần để đánh giá khả năng sinh lời của VĐT và mức độ rủi ro, làm cơ sở cho các quyết định đầu tư.

*Đối với ngân hàng và các tổ chức tín dụng*, họ luôn quan tâm đến khả năng trả nợ của DN. Do đó, họ quan tâm đến tiền và các tài sản ngắn hạn có khả năng chuyển đổi nhanh thành tiền. Tuy nhiên, bên cạnh đó ngân hàng hoặc các tổ chức tín dụng còn quan tâm đến TSCĐ thuộc sở hữu của DN để đảm bảo cho các khoản vay, các giấy tờ chứng minh quyền sở hữu TSCĐ của DN như giấy chứng nhận quyền sử dụng đất, giấy phép đăng ký xe ô tô,... Để được vay vốn ngân hàng hoặc các tổ chức tín dụng, DN phải chứng minh được năng lực tài chính có khả năng thanh toán các khoản vay khi đến hạn và đảm bảo cho các khoản vay. Mục tiêu của các bên cho vay khi sử dụng thông tin kế toán phải là các yếu tố đảm bảo cho các khoản cho vay như: Giá thị trường của các tài sản đảm bảo, các nguồn lực hiện tại của DN, lợi nhuận trong tương lai, dự đoán dòng tiền tương lai. Chính vì vậy, thông tin về TSCĐ do kế toán cung cấp là thông tin vô cùng hữu ích đối với các bên cho vay.

*Đối với các cơ quan quản lý nhà nước* như cơ quan thuế, họ quan tâm đến thông tin do kế toán cung cấp để kiểm tra DN có tính đúng, tính đủ, tính chính xác các khoản thuế phải nộp hay không. Trong đó thông tin về chi phí khấu hao TSCĐ,

về phương pháp khấu hao TSCĐ,... mà DN áp dụng đã hợp lý hay chưa là vấn đề mà nhà thuế quan tâm, nhất là đối với DN có tỷ trọng TSCĐ tương đối lớn trong tổng giá trị tài sản của DN. Đặc biệt đối với các DN nhà nước hoặc DN có vốn nhà nước trên 50% vốn điều lệ có quyền kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động SXKD của DN, trong đó có hoạt động kiểm soát VĐT vào TSCĐ. Họ quan tâm tới tình hình sử dụng và lợi ích mà TSCĐ đem lại để thấy được việc đầu tư TSCĐ có đem lại hiệu quả cao hay không. Như vậy, thông tin do kế toán TSCĐ cung cấp góp phần giúp các cơ quan quản lý nhà nước ra quyết định và hoạch định các chính sách kinh tế phù hợp nhằm thúc đẩy nền kinh tế phát triển.

## **1.2. Kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp dưới góc độ kế toán tài chính**

### **1.2.1. Nguyên tắc và yêu cầu kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp**

Như đã trình bày ở mục 1.1.2, thông tin kế toán TSCĐ có vai trò quan trọng không chỉ đối với các nhà quản lý DN mà còn đối với bên thứ ba, đặc biệt là trong các DN có tỷ trọng TSCĐ tương đối lớn trên tổng giá trị tài sản. Chính vì vậy, để thông tin kế toán TSCĐ cung cấp được minh bạch, chính xác, phù hợp, khách quan đòi hỏi kế toán TSCĐ phải tuân thủ theo những nguyên tắc kế toán và đảm bảo những yêu cầu nhất định.

#### **1.2.1.1. Nguyên tắc kế toán tài sản cố định**

Xuất phát từ vai trò đặc biệt quan trọng của thông tin kế toán TSCĐ đối với công tác quản lý, kế toán TSCĐ cần phải tuân thủ những nguyên tắc sau:

- Mọi giao dịch kinh tế liên quan đến TSCĐ được ghi nhận theo cơ sở dồn tích. Theo đó, TSCĐ được ghi nhận tại thời điểm ở trạng thái sẵn sàng sử dụng, không quan tâm đến thời điểm thực tế thu tiền hay chi tiền.

- Số liệu kế toán cung cấp phải mang tính khách quan, không bị ảnh hưởng bởi bất kỳ định kiến chủ quan nào. Bởi thông tin kế toán cung cấp phục vụ cho việc ra các quyết định kinh tế của người sử dụng, trong đó có các thông tin liên quan đến TSCĐ là một trong những loại tài sản có vị trí và vai trò quan trọng đối với hoạt động SXKD của DN. Do đó, TSCĐ phải được đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin trên BCTC một cách khách quan theo đúng bản chất giao dịch về TSCĐ. Đồng thời, để thông tin kế toán TSCĐ đáp ứng được yêu cầu của người sử dụng thông tin, TSCĐ phải được đo lường theo cơ sở tính giá được chấp nhận chung.

- Theo nguyên tắc phù hợp, “việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó” (Bộ Tài chính, 2002). Do đó,

DN cần xem xét sự phù hợp giữa chi phí mà DN đã bỏ ra khi đầu tư TSCĐ với lợi ích mà tài sản đem lại. Khi đó, việc ghi nhận chi phí khấu hao TSCĐ phải tương ứng với doanh thu mà TSCĐ tạo ra trong mỗi kỳ kế toán.

- Các chính sách và phương pháp kế toán mà DN đã lựa chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì DN phải giải trình lý do của sự thay đổi (thông báo với cơ quan thuế) và công bố thông tin đầy đủ của sự thay đổi đó về giá trị trong các BCTC (Bộ Tài chính, 2002). Đối với TSCĐ trong DN, các phương pháp khấu hao khác nhau sẽ cho kết quả khác nhau về chi phí khấu hao TSCĐ và qua đó ảnh hưởng đến thu nhập chịu thuế của DN. Vì vậy, theo nguyên tắc nhất quán, khi DN đã lựa chọn được phương pháp khấu hao áp dụng cho từng loại TSCĐ thì phải thực hiện một cách nhất quán trong các kỳ kế toán, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng TSCĐ đó. Có như vậy mới đảm bảo thông tin kế toán TSCĐ mang tính ổn định và có thể so sánh giữa các kỳ kế toán với nhau, giữa kế hoạch, dự toán với thực hiện.

- Thông tin kế toán được cung cấp cần đảm bảo sự thận trọng để người sử dụng thông tin không hiểu sai hoặc không đánh giá quá lạc quan về tình hình tài chính của đơn vị. Theo nguyên tắc thận trọng, DN không được đánh giá cao hơn giá trị của các loại tài sản trong đó có TSCĐ (Bộ Tài chính, 2002). Do đó, khi TSCĐ bị giảm giá trị so với GTCL chưa phân bổ thì giá gốc nguyên bản chưa phản ánh được thông tin này. Chính vì vậy, thông tin suy giảm giá trị TSCĐ cần được cân nhắc trên cơ sở nguyên tắc thận trọng của kế toán.

- Trong nhiều dòng thông tin của kế toán thì thông tin kế toán TSCĐ không chỉ có ý nghĩa quan trọng đối với các nhà quản lý DN mà còn đối với bên thứ ba. Chính vì vậy, kế toán TSCĐ phải thu thập, xử lý và cung cấp đầy đủ những thông tin có tính chất trọng yếu về TSCĐ, còn những thông tin kế toán TSCĐ không mang tính chất trọng yếu, ít có tác dụng hoặc có ảnh hưởng không đáng kể tới quyết định của người sử dụng thông tin thì có thể bỏ qua.

#### ***1.2.1.2. Yêu cầu kế toán tài sản cố định***

Kế toán TSCĐ là một bộ phận của kế toán nói chung, do đó để phát huy vai trò quan trọng trong công tác quản lý, cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng, kế toán TSCĐ phải đảm bảo được các yêu cầu sau:

- Kế toán phản ánh đầy đủ các giao dịch kinh tế phát sinh về TSCĐ vào các chứng từ kế toán, sổ kế toán và BCTC. Bất kỳ một giao dịch về tăng, giảm hay khấu



hao, sửa chữa TSCĐ khi phát sinh phải được ghi nhận ngay vào chứng từ kế toán, sau đó được phản ánh vào các sổ kế toán liên quan và trình bày thông tin trên BCTC.

- Kế toán phản ánh các giao dịch về TSCĐ một cách kịp thời, đảm bảo số liệu, thông tin kế toán TSCĐ được báo cáo theo đúng thời gian quy định giúp cho các đối tượng sử dụng thông tin ra các quyết định liên quan đến đầu tư, trang bị và sử dụng TSCĐ phù hợp, kịp thời.

- Thông tin, số liệu kế toán TSCĐ “phải được phản ánh chính xác, rõ ràng, dễ hiểu” (Bộ Tài chính, 2002) để mọi đối tượng sử dụng thông tin đều có thể tiếp nhận và hiểu rõ nội dung mà thông tin truyền tải, từ đó có những quyết định đúng đắn, phù hợp.

- Phản ánh trung thực, khách quan đúng hiện trạng, bản chất, nội dung và giá trị của các giao dịch về TSCĐ. Đây là một trong những yêu cầu quan trọng, vì nếu các giao dịch về TSCĐ bị phản ánh sai bản chất nội dung thì giá trị thông tin đem lại sẽ bị sai lệch, không đáng tin cậy. Do đó, ảnh hưởng không tốt đến việc ra quyết định của người sử dụng thông tin.

- Thông tin số liệu kế toán TSCĐ phải được phản ánh liên tục từ khi phát sinh đến khi kết thúc giao dịch về TSCĐ, đồng thời số liệu kế toán TSCĐ kỳ này phải được kế tiếp số liệu kế toán TSCĐ kỳ trước (Bộ Tài chính, 2002). Đối với TSCĐ, kế toán phải theo dõi liên tục cả vòng đời của TSCĐ từ khi bắt đầu đưa tài sản vào sử dụng đến khi kết thúc sử dụng.

- Thông tin, số liệu kế toán TSCĐ phải được phân loại, sắp xếp theo trình tự khoa học, có hệ thống và có thể so sánh, kiểm chứng được.

### **1.2.2. Kế toán tài sản cố định theo các quan điểm tính giá**

#### **1.2.2.1. Khái quát về các quan điểm tính giá tài sản trong kế toán**

Để thông tin kinh tế tài chính được truyền tải đến người sử dụng, kế toán phải thực hiện đo lường, ghi nhận, trình bày và công bố thông tin. Trong đó, đo lường (tính giá) là khâu đầu tiên có vai trò rất quan trọng trong kế toán. Trước hết, tính giá cung cấp thông tin về giá trị các nguồn lực và nghĩa vụ của DN, làm căn cứ xác định nguồn vốn chủ sở hữu hay tài sản thuần của DN tại một thời điểm nhất định. Ngoài ra, tính giá cho phép xác định doanh thu, chi phí và lợi nhuận của DN trong một kỳ hoạt động.

Lịch sử phát triển của kế toán, lý thuyết kế toán đã và đang tồn tại nhiều quan điểm tính giá khác nhau, trong đó chia thành hai quan điểm tính giá cơ bản là giá gốc và giá đánh giá lại. Tuy nhiên, việc vận dụng quan điểm tính giá nào trong kế toán ở mỗi quốc gia tùy thuộc vào sự phát triển kinh tế, xã hội của quốc gia đó.

### ❖ *Tính giá tài sản theo quan điểm giá gốc*

Giá gốc được các nhà nghiên cứu thừa nhận là cơ sở tính giá truyền thống của kế toán trong suốt chiều dài lịch sử phát triển của kế toán kể từ khi phương pháp ghi sổ kép được hình thành trong khoảng thế kỷ 12. Từ thế kỷ 19, giá gốc là cơ sở tính giá được hình thành trong các quy định về kế toán ở Anh, Đức, Pháp. Đến cuối thế kỷ 20, ở các nước Âu, Mỹ và trong hệ thống CMKT quốc tế, giá gốc vẫn được áp dụng khá phổ biến. Theo giá gốc, tài sản được đo lường, ghi nhận và trình bày BCTC trên cơ sở giá phí lịch sử. Giá phí lịch sử là toàn bộ các chi phí mà đơn vị thực tế đã chi ra cho việc hình thành tài sản.

Theo Khuôn mẫu lý thuyết của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế ban hành tháng 3/2018 (IASB, 2018), tài sản được ghi nhận theo giá gốc nghĩa là: “theo số tiền hoặc các khoản tương đương tiền đã trả hoặc ghi theo giá trị thực tế của tài sản đó vào thời điểm có được tài sản”.

Các quan điểm ủng hộ giá gốc thì cho rằng kế toán giá gốc ghi nhận theo giao dịch thực tế xảy ra nên cung cấp bằng chứng để đánh giá năng lực và trách nhiệm giải trình của nhà quản lý DN. Ngoài ra, tính khách quan của giá gốc là một yếu tố quan trọng để người sử dụng thông tin tin rằng chúng không bị điều khiển bởi ý chí chủ quan và khó bị điều chỉnh bởi các thủ thuật kế toán hơn giá đánh giá lại. Một lý do nữa là người công bố thông tin có thể sử dụng Thuyết minh BCTC để đo lường tài sản theo giá đánh giá lại làm cơ sở tham chiếu thông tin trình bày trên BCTC theo giá gốc, như vậy thông tin vẫn đảm bảo tính đầy đủ. Cho đến hiện tại, vẫn chưa có nghiên cứu thực nghiệm nào đưa ra cơ sở tính giá hiệu quả thay thế giá gốc.

Tuy nhiên, khi nền kinh tế bị lạm phát thì đo lường theo giá gốc gặp phải những hạn chế do giá gốc phản ánh sự tăng trưởng của tài sản thuần theo giá trị tiền tệ danh nghĩa nhưng không phản ánh sự tăng trưởng tính theo sức mua hay năng lực hoạt động. Một lý do khác không ủng hộ giá gốc chính là các giả định viển vông của giá gốc gồm DN hoạt động liên tục và đơn vị tiền tệ là phi hiện thực.

Do giá gốc tồn tại hàng loạt ý kiến phê phán nên mặc dù thông tin đo lường khách quan song không đầy đủ dẫn đến thiếu tính tin cậy. Do đó, việc tìm kiếm cơ sở tính giá khác thay thế giá gốc cũng đã xuất hiện cùng với sự phát triển của nền kinh tế thế giới. Vì vậy, quan điểm đo lường theo giá đánh giá lại cũng được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm.

❖ ***Tính giá tài sản theo quan điểm giá đánh giá lại***

Theo quan điểm này, sau ghi nhận ban đầu, tài sản phải được đo lường, ghi nhận theo giá đánh giá lại. Giá đánh giá lại có thể là mức giá chung, giá hiện hành, giá đầu ra hoặc GTHL.

- Kế toán theo mức giá chung dựa trên chỉ số giá để điều chỉnh BCTC nhằm tránh sự biến động về giá. Kế toán theo mức giá chung dựa trên nền tảng của kế toán giá gốc nghĩa là tại thời điểm ghi nhận ban đầu, tài sản vẫn được ghi nhận theo giá gốc, còn khi lập BCTC, kế toán sử dụng một chỉ số giá để điều chỉnh cho mọi khoản mục của BCTC. Cơ sở để điều chỉnh là chỉ số giá tiêu dùng (CPI) hoặc chỉ số giảm phát (IPD).

- Trong những năm đầu thế kỷ 20, kế toán theo giá hiện hành cũng được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm. Limperg - người Hà Lan là một trong những nhà nghiên cứu đầu tiên về giá hiện hành. Trong nghiên cứu “Accounting stability”, giáo sư người Mỹ Sweeney (1936) đã đề xuất kế toán điều chỉnh theo mức giá chung và giá hiện hành: “Giá hiện hành là số tiền, các khoản tương đương tiền mà đơn vị phải chi ra để mua sắm, để đầu tư hoặc sản xuất các tài sản tương tự như những tài sản DN hiện đang nắm giữ”. Theo quan điểm của IASB (2018), tài sản được ghi nhận theo giá hiện hành (giá thay thế hay giá đầu vào hiện tại) chính là “số tiền hoặc các khoản tương đương tiền sẽ phải trả nếu như tài sản đó có được tại thời điểm hiện tại”.

- Từ thập niên 1930, giá đầu ra được đề cập đến trong tác phẩm “*The Truth in accounting*” của MacNeal (1939). Theo Macneal, giá đầu ra là cơ sở chủ yếu để đo lường tài sản và lợi nhuận của DN và cho rằng tài sản đo lường theo giá gốc không còn phù hợp. Cơ sở tính giá theo giá đầu ra sử dụng giá cả quan sát được trên thực tế ở thời điểm lập BCTC để tính giá tài sản. Khi đó, tài sản được đánh giá trên cơ sở giá bán ước tính của tài sản trừ đi các chi phí cần thiết cho việc bán tài sản. Theo quan điểm của IASB (2018): “Tài sản được ghi nhận theo giá đầu ra hiện tại (Giá trị thuần có thể thực hiện được) là số tiền hoặc các khoản tương đương tiền hiện tại có thể thu được nếu bán các tài sản đó”.

- Đầu thế kỷ 21, xu hướng sử dụng giá đầu ra dưới hình thức GTHL ngày càng rộng rãi bởi các tổ chức lập quy về kế toán tiêu biểu là Hội đồng CMKT tài chính Mỹ (FASB) và Hội đồng CMKT quốc tế (IASB). Nhằm thống nhất việc xác định và sử dụng GTHL, chuẩn mực BCTC quốc tế số 13 - “Đo lường GTHL” (IFRS 13) đã được IASB ban hành vào năm 2013. Theo IFRS13 “GTHL là mức giá có thể nhận được nếu

bán một tài sản hoặc phải trả nếu thanh toán một khoản nợ trong một giao dịch bình thường giữa các bên tham gia thị trường tại ngày định giá” (IASB, 2013).

Các quan điểm ủng hộ giá đánh giá lại thì cho rằng việc phản ánh giá trị của tài sản theo giá đánh giá lại sẽ phù hợp với giá trị thị trường, theo đó cung cấp số liệu thực tế về GTCL của TSCĐ tại thời điểm báo cáo. Tuy nhiên, việc xác định giá trị của tài sản theo giá đánh giá lại gặp nhiều trở ngại. Khi đánh giá lại TSCĐ sẽ gây khó khăn cho công tác quản lý và kế toán do số liệu về TSCĐ liên tục biến động.

Hiện nay, kế toán TSCĐ theo giá gốc hay giá đánh giá lại vẫn còn là vấn đề được bàn thảo sôi nổi chưa đi đến hồi kết. Chính vì vậy, trong nghiên cứu tiếp theo, tác giả sẽ tập trung làm rõ việc đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin kế toán TSCĐ theo cơ sở giá gốc và giá đánh giá lại cũng như ưu điểm, hạn chế của các cơ sở tính giá này để từ đó lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp nhất đối với TSCĐ.

#### ***1.2.2.2. Kế toán tài sản cố định theo các quan điểm tính giá***

Việc đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin kế toán TSCĐ trên BCTC theo giá gốc hay giá đánh giá lại thường được đề cập theo ba giai đoạn: Thứ nhất là khi DN đầu tư ban đầu TSCĐ. Thứ hai, trong quá trình TSCĐ được DN quản lý, khai thác sử dụng và kiểm soát, thông thường có ba loại chi phí có thể phát sinh: (i) Phí thu hồi thông qua khấu hao TSCĐ; (ii) Phí được vốn hóa đó là chi phí sửa chữa nâng cấp TSCĐ làm tăng thêm giá trị của TSCĐ nhưng không làm tăng thêm đơn vị của tài sản; (iii) Phí được phí hóa đó là các chi phí sửa chữa để duy trì năng lực hoạt động của TSCĐ. Đồng thời trong quá trình sử dụng TSCĐ có thể bị suy giảm giá trị nghĩa là giá trị có thể thu hồi thấp hơn GTCL ghi sổ của TSCĐ, khi đó kế toán sẽ đo lường và ghi nhận giá trị suy giảm của TSCĐ như thế nào? Cuối cùng là chấm dứt sử dụng TSCĐ khi đơn vị thay đổi mục đích đầu tư ban đầu như đem TSCĐ đi đầu tư, thanh lý, nhượng bán TSCĐ, chuyển TSCĐ chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư... Mỗi một giai đoạn đó, kế toán sẽ đo lường, ghi nhận và trình bày theo quan điểm giá gốc và giá đánh giá lại như thế nào sẽ được tác giả nghiên cứu trong phần này.

#### ***❖ Kế toán tài sản cố định theo quan điểm giá gốc***

##### ***✓ Đo lường và ghi nhận ban đầu tài sản cố định***

Theo quan điểm của IASB, tại thời điểm xác định giá trị ban đầu, TSCĐ được ghi sổ theo giá gốc. Giá gốc của TSCĐ gồm tất cả các chi phí liên quan trực tiếp ban đầu để hình thành TSCĐ. Giá gốc của TSCĐ còn gọi là nguyên giá.

Trong khuôn khổ quy định về kế toán của các tổ chức lập quy ở các nước đều ban hành những hướng dẫn trong việc xác định giá gốc của TSCĐ. Giá gốc vẫn được sử dụng như một cơ sở tính giá cơ bản trong hệ thống CMKT tài chính Mỹ hiện hành. Đầu thế kỷ 20, tương tự như ở Mỹ, giá gốc là cơ sở tính giá chủ yếu trong các quy định về kế toán tại Anh, Pháp, Đức. Hiện tại giá gốc vẫn được sử dụng chủ yếu trong hệ thống CMKT Anh. Cụ thể, nhà xưởng, máy móc, thiết bị được ghi nhận ban đầu theo nguyên giá gồm: Giá mua, chi phí vận chuyển, chi phí lắp đặt chạy thử (nếu có)...

Như vậy, kế toán giá gốc dựa trên giá mua vào quá khứ để ghi nhận các giao dịch và lập BCTC. Theo đó, TSCĐ được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, bao gồm toàn bộ các chi phí mà đơn vị đã bỏ ra để có được tài sản ở trạng thái sẵn sàng sử dụng.

*Đối với tài sản cố định hữu hình*

Trường hợp mua TSCĐHH, kế toán ghi nhận ban đầu theo nguyên giá gồm: (1) Giá mua, các khoản thuế không được hoàn lại, sau khi trừ đi chiết khấu thương mại, các khoản tiền phạt (nếu được trừ vào số tiền phải trả người bán)...; (2) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như chi phí nhân công phát sinh từ việc mua tài sản, chi phí chuyên gia, chi phí lắp đặt, chi phí chạy thử, sản xuất thử trừ thu nhập thuần từ việc bán các sản phẩm, phế liệu thu hồi do sản xuất thử trước khi đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng; (3) Ước tính ban đầu của chi phí phá hủy, hoàn trả mặt bằng và khôi phục hiện trạng cũng như nghĩa vụ mà đơn vị phải gánh chịu khi mua tài sản hoặc khi sử dụng tài sản trong giai đoạn nhất định cho các mục đích ngoài việc sản xuất hàng tồn kho trong giai đoạn đó (IASB, 2014).

Trường hợp nguyên giá của TSCĐHH do DN tự xây dựng được xác định cùng nguyên tắc như tài sản được mua. Các chi phí không hợp lý như nguyên vật liệu lãng phí, chi phí nhân công hoặc các chi phí khác vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng tài sản không được tính vào nguyên giá của tài sản.

Trường hợp TSCĐHH do DN tự sản xuất, kế toán ghi nhận theo giá thành sản xuất thực tế của TSCĐHH cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng trừ (-) giá trị sản phẩm thu hồi trong quá trình chạy thử, sản xuất thử.

Đối với TSCĐHH tăng do chuyển từ BĐSĐT thành TSCĐ chủ sở hữu sử dụng, kế toán ghi nhận tăng TSCĐHH theo nguyên giá của BĐSĐT, ghi tăng GTHMLK của TSCĐ đồng thời ghi giảm GTHMLK của BĐSĐT (nếu có).

*Đối với tài sản cố định vô hình*

Tất cả các TSCĐVH được hình thành qua mua hoặc được tạo ra từ nội bộ DN được ghi nhận theo giá gốc (nguyên giá).

Đối với TSCĐVH riêng biệt mua ngoài, kế toán ghi tăng nguyên giá bao gồm: Giá mua, các loại thuế không hoàn lại và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính trừ đi (-) các khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá (IASB, 2014).

Trường hợp TSCĐVH được tạo ra từ nội bộ DN: Để đánh giá một TSCĐVH được tạo ra từ nội bộ đơn vị có thỏa mãn các tiêu chuẩn ghi nhận, đơn vị cần phân loại quá trình hình thành tài sản đó theo giai đoạn nghiên cứu và giai đoạn triển khai. Giai đoạn nghiên cứu là giai đoạn tìm hiểu, lên kế hoạch ban đầu nhằm đạt những tri thức khoa học kỹ thuật mới. Còn giai đoạn triển khai là việc áp dụng những kiến thức hoặc phát hiện trong giai đoạn nghiên cứu lên kế hoạch thiết kế, sản xuất tạo ra sản phẩm hoàn thiện hơn trước khi bắt đầu đưa vào sản xuất để sử dụng cho mục đích thương mại.

Theo IAS 38, tài sản được tạo ra trong giai đoạn nghiên cứu sẽ không được ghi nhận là TSCĐVH bởi trong giai đoạn nghiên cứu không thể xác định được liệu TSCĐVH có đem lại lợi kinh tế trong tương lai hay không. Do đó, chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu sẽ được ghi vào chi phí trong kỳ. Còn tài sản tạo ra trong giai đoạn triển khai được ghi nhận là TSCĐVH khi và chỉ khi thỏa mãn toàn bộ các tiêu chuẩn ghi nhận (IASB, 2014).

Như vậy, kế toán ghi nhận giá trị ban đầu của TSCĐ theo nguyên giá là giá trị để phản ánh, theo dõi trên sổ kế toán dựa trên các chứng từ kế toán, đơn vị ghi tăng TSCĐ trong các trường hợp mua ngoài, tự sản xuất, đầu tư xây dựng...

Ngoài việc hướng dẫn đo lường, ghi nhận các TSCĐ thông thường phục vụ cho hoạt động SXKD thì IASB có ban hành chuẩn mực hướng dẫn về đo lường, ghi nhận TSCĐ có tính chất đặc thù của các DN khai khoáng như sau:

- *Thứ nhất, về chi phí thăm dò khoáng sản:* Theo IFRS 06, chi phí thăm dò khoáng sản được ghi nhận là TSCĐVH. Chi phí thăm dò khoáng sản là chi phí về hoạt động nhằm xác định trữ lượng, chất lượng khoáng sản và các thông tin khác phục vụ khai thác khoáng sản. Theo đó, tài sản này được đo lường, ghi nhận ban đầu theo giá gốc gồm toàn bộ các chi phí mà đơn vị đã chi ra cho hoạt động khoan thăm dò khoáng sản với điều kiện kết quả khoan thăm dò tìm ra được trữ lượng khoáng sản (IASB, 2005).

- *Thứ hai, về quyền khai thác khoáng sản:* Cũng theo IFRS 06, chi phí mua quyền khai thác khoáng sản được ghi nhận là TSCĐVH. Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, tài sản này được ghi nhận theo giá gốc (nguyên giá) bao gồm toàn bộ các chi phí mà đơn vị đã chi ra để có được quyền khai thác khoáng sản, chẳng hạn như quyền khai thác mỏ than. Chi phí mua quyền khai thác gồm chi phí làm thủ tục xin cấp giấy phép khai thác, chi phí tiền cấp quyền khai thác. Khi đó toàn bộ các chi phí này được tính vào nguyên giá của TSCĐVH là quyền khai thác và được tính khấu hao tương ứng với thời gian ghi trong giấy phép khai thác (IASB, 2005).

- *Thứ ba, về chi phí hoàn nguyên môi trường:* Theo CMKT quốc tế số 37 - “Dự phòng, nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng” (IAS 37), DN phải ghi nhận một khoản dự phòng hoàn nguyên môi trường khi DN có nghĩa vụ pháp lý theo quy định của nhà nước hoặc theo chính sách hoạt động của DN. Giá trị khoản dự phòng hoàn nguyên môi trường “là giá trị ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc giá trị mà DN phải thanh toán cho bên thứ ba” (IASB, 2005). Chi phí hoàn nguyên môi trường là chi phí bắt buộc với các DN ngành khai khoáng, bởi lẽ các DN chỉ được cấp phép khai thác tài nguyên, khoáng sản khi và chỉ khi đảm bảo thực hiện nghĩa vụ hoàn nguyên môi trường. Như vậy, khoản chi phí hoàn nguyên môi trường là chi phí bắt buộc DN phải chịu tại một thời điểm xác định trong tương lai với một giá trị xác định, gắn liền với dự án khai thác của DN. Từ đó, có thể thấy, chi phí hoàn nguyên môi trường là chi phí sẽ phát sinh thực tế (DN có đầu tư) và chi phí đó tạo ra lợi ích kinh tế cho DN (được phép khai thác than, khoáng sản,...) và DN có khả năng kiểm soát nguồn lực này. Đồng thời, theo IAS 16, “DN phải ước tính ban đầu chi phí phá hủy, hoàn trả mặt bằng và khôi phục hiện trạng cũng như nghĩa vụ mà đơn vị phải gánh chịu (chi phí hoàn nguyên) khi mua tài sản hoặc khi sử dụng tài sản trong giai đoạn nhất định cho các mục đích ngoài việc sản xuất hàng tồn kho trong giai đoạn đó” (IASB, 2014). Như vậy, chi phí hoàn nguyên là chi phí cấu thành nên nguyên giá của TSCĐHH, do đó chi phí hoàn nguyên được vốn hóa trong giá trị của TSCĐHH.

**✓ Đo lường và ghi nhận tài sản cố định sau ghi nhận ban đầu**

Sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ được DN nắm giữ, sử dụng và kiểm soát. Trong quá trình sử dụng TSCĐ tại DN sẽ phát sinh các chi phí sau ghi nhận ban đầu như chi phí sửa chữa, chi phí khấu hao đồng thời có thể TSCĐ bị suy giảm giá trị do các nhân tố bên trong và bên ngoài DN tác động. Do đó, việc đo lường và ghi nhận TSCĐ sau ghi nhận ban đầu sẽ bao gồm các nội dung cụ thể như sau:

*Thứ nhất, xác định và ghi nhận giá trị hao mòn của tài sản cố định*

“Hao mòn TSCĐ là sự giảm dần giá trị và giá trị sử dụng của TSCĐ do tham gia vào hoạt động SXKD, do bào mòn của tự nhiên, do tiến bộ khoa học kỹ thuật... trong quá trình hoạt động của TSCĐ” (Bộ Tài chính, 2002, 2). Hao mòn TSCĐ bao gồm cả hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình. Hao mòn hữu hình của TSCĐ là: “sự hao mòn về mặt vật chất, về giá trị sử dụng và giá trị của TSCĐ trong quá trình sử dụng” (Bùi Văn Vân & cộng sự, 2015, 452). Về mặt vật chất, đó là sự thay đổi hình thức hay trạng thái vật lý ban đầu của các chi tiết, bộ phận TSCĐ do các tác động của quá trình sử dụng hay môi trường tự nhiên. Về giá trị sử dụng, đó là sự giám sát về công dụng hay các tính năng kỹ thuật của TSCĐ trong quá trình sử dụng và cuối cùng không còn sử dụng được nữa. Muốn khôi phục lại giá trị sử dụng của TSCĐ, DN phải tiến hành sửa chữa, thay thế. Về giá trị, đó là sự giảm dần giá trị của TSCĐ cùng với quá trình chuyển dịch dần từng phần giá trị hao mòn vào giá trị sản phẩm.

Ngoài hao mòn hữu hình, trong quá trình sử dụng các TSCĐ còn bị hao mòn vô hình. Hao mòn vô hình là: “sự giảm sút thuần túy về giá trị của TSCĐ, biểu hiện ở sự giảm sút giá trị trao đổi do ảnh hưởng của tiến bộ khoa học - kỹ thuật và công nghệ sản xuất” (Bùi Văn Vân & cộng sự, 2015, 452). Thông thường có 3 trường hợp hao mòn vô hình như sau:

- TSCĐ bị giảm giá trị trao đổi do đã có những TSCĐ như cũ song giá mua lại rẻ hơn. Do đó, trên thị trường các TSCĐ cũ bị mất đi một phần giá trị của mình.
- TSCĐ bị giảm giá trị trao đổi do có những TSCĐ mới tuy mua với giá trị như cũ nhưng lại hoàn thiện hơn về mặt kỹ thuật. Như vậy, do có TSCĐ mới tốt hơn mà TSCĐ cũ bị mất đi một phần giá trị của mình.
- TSCĐ bị mất giá trị hoàn toàn do chấm dứt chu kỳ sống của sản phẩm, tất yếu dẫn đến những TSCĐ sử dụng để chế tạo các sản phẩm đó cũng bị lạc hậu, mất tác dụng. Hoặc trong trường hợp các máy móc thiết bị, quy trình công nghệ... còn nằm trên các dự án thiết kế, các bản dự thảo phát minh song đã trở nên lạc hậu tại thời điểm đó. Điều này cho thấy hao mòn vô hình không chỉ xảy ra đối với TSCĐHH mà còn đối với TSCĐVH.

Để tính giá trị hao mòn của TSCĐ trong mỗi kỳ SXKD, DN phải phân bổ giá trị ghi nhận ban đầu của TSCĐ theo thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ chủ yếu dựa vào mức độ sử dụng ước tính của tài sản. Không tính khấu hao đối với TSCĐVH có thời gian sử dụng hữu ích không xác định. Các DN



thường sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp khấu hao số dư giảm dần (còn gọi là phương pháp khấu hao nhanh) và phương pháp khấu hao theo sản lượng để tính khấu hao TSCĐ. Căn cứ vào mục tiêu của DN, đặc điểm tổ chức quản lý tài sản, đặc điểm TSCĐ,... DN lựa chọn phương pháp khấu hao phù hợp. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp khấu hao cho từng loại TSCĐ phải được thực hiện nhất quán, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản đó. Sau khi tính khấu hao TSCĐ, căn cứ vào chứng từ về khấu hao TSCĐ, kế toán ghi nhận số khấu hao TSCĐ trong kỳ: ghi tăng chi phí đồng thời ghi tăng giá trị hao mòn TSCĐ.

*Thứ hai, xác định và ghi nhận các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu tài sản cố định*

Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu có thể là: (i) chi phí sửa chữa nhằm duy trì năng lực hoạt động của TSCĐ; (ii) chi phí sửa chữa nâng cấp làm tăng thêm giá trị của TSCĐ (ghi tăng nguyên giá của TSCĐ); (iii) chi phí khấu hao TSCĐ nhằm mục đích thu hồi VĐT trong đó chi phí khấu hao TSCĐ đã được tác giả trình bày ở trên.

Đối với các khoản chi phí phát sinh mang tính chất sửa chữa, bảo dưỡng định kỳ nhằm duy trì năng lực hoạt động của TSCĐ sẽ không được vốn hóa mà phải ghi nhận ngay vào chi phí SXKD trong kỳ nếu giá trị nhỏ hoặc ghi nhận vào chi phí trả trước sau đó phân bổ dần vào chi phí SXKD từng kỳ nếu giá trị lớn.

Đối với các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ nếu chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản thì được ghi tăng nguyên giá của tài sản. Cụ thể như: (i) Làm tăng thời gian sử dụng hữu ích hoặc làm tăng công suất sử dụng của TSCĐ do thay đổi bộ phận của TSCĐ; (ii) Làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra do cải tiến bộ phận của TSCĐ; (iii) Làm giảm chi phí hoạt động của TSCĐ so với trước do áp dụng quy trình công nghệ mới.

Khi thay đổi nguyên giá TSCĐ, DN phải xác định lại các chỉ tiêu nguyên giá, GTCL, GTHMLK và thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ. Trường hợp, nếu các chi phí đó không thỏa mãn điều kiện ghi tăng nguyên giá tài sản thì phải được ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ hoặc ghi nhận vào chi phí trả trước và phân bổ dần.

*Thứ ba, xác định và ghi nhận khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị tài sản cố định*

Sau ghi nhận ban đầu, do tác động bởi nhiều yếu tố như môi trường hoạt động của DN, môi trường cạnh tranh,...TSCĐ có thể bị suy giảm giá trị. Để phản ánh đúng giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm lập BCTC, kế toán cần xác định được giá trị suy giảm của TSCĐ. Do đó, sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ được xác định và ghi nhận theo GTCL bằng nguyên giá trừ GTHMLK và các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ (nếu có) (IASB, 2013). Theo đó, định kỳ giá trị phải khấu hao

của TSCĐ được phân bổ một cách có hệ thống theo phương pháp khấu hao phù hợp. Theo giá gốc thuần túy, trên BCTC TSCĐ được trình bày theo chỉ tiêu nguyên giá, GTHMLK và GTCL. Tuy nhiên, do sự chi phối của nguyên tắc thận trọng trong trường hợp TSCĐ bị suy giảm giá trị, giá trị có thể thu hồi thấp hơn GTCL, khoản giảm giá cần được ghi nhận để trình bày như một khoản điều chỉnh giá trị cho các tài sản này trên BCTC, khi đó GTCL được xác định như sau (sơ đồ 1.1):

<b>Giá trị còn lại của TSCĐ</b>	=	<b>Nguyên giá TSCĐ</b>	-	<b>Giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ</b>	-	<b>Các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ (nếu có)</b>
-------------------------------------	---	----------------------------	---	--	---	--

**Sơ đồ 1.1: Giá trị của TSCĐ trên BCKT theo quan điểm giá gốc**

*(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)*

Việc xác định một TSCĐ có bị suy giảm giá trị hay không sẽ được thực hiện theo 3 bước: (1) Xác định đơn vị tạo ra tiền của TSCĐ; (2) Kiểm tra các dấu hiệu suy giảm giá trị của TSCĐ; (3) Xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐ.

*(1) Xác định đơn vị tạo ra tiền của TSCĐ*

Nếu có dấu hiệu cho thấy tài sản bị suy giảm giá trị, giá trị có thể thu hồi cần được ước tính cho từng tài sản. Nếu không thể ước tính giá trị có thể thu hồi cho từng tài sản riêng lẻ, đơn vị có thể ước tính giá trị có thể thu hồi của đơn vị tạo ra tiền có chứa tài sản đó. Ví dụ: Công ty sở hữu một hệ thống đường ray riêng để phục vụ cho hoạt động khai khoáng. Hệ thống đường ray này chỉ có giá trị khi thanh lý bán phế liệu và không tạo ra luồng tiền vào độc lập với luồng tiền khác của công ty. Vì không thể ước tính giá trị có thể thu hồi của hệ thống đường ray do không xác định được giá trị sử dụng và do giá trị này khác với giá trị thu được từ việc bán phế liệu. Do đó, công ty phải xác định giá trị có thể thu hồi của đơn vị tạo ra tiền có chứa hệ thống đường ray.

*(2) Kiểm tra các dấu hiệu suy giảm giá trị của TSCĐ*

Các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ được xác định trong trường hợp có dấu hiệu giảm giá tài sản. Theo IAS 36 - “Suy giảm giá trị tài sản” (IASB, 2013), dấu hiệu suy giảm giá trị TSCĐ được chia thành hai nhóm sau:

Các dấu hiệu bên trong DN bao gồm: Có bằng chứng về sự lỗi thời của tài sản; sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng tài sản gây bất lợi cho DN trong hiện tại và tương lai gần (Ví dụ: Máy móc có thể không được sử dụng; có kế hoạch bán tài sản hoặc thời gian hữu dụng của tài sản có thể chuyển từ không giới hạn sang giới hạn,...); bằng chứng nội bộ cho thấy hiệu suất của máy móc đang hoặc sẽ suy giảm so với dự tính.

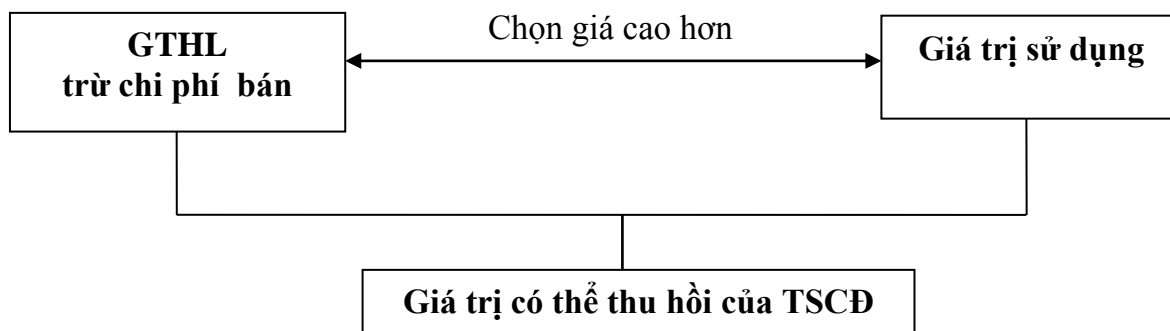
Các dấu hiệu bên ngoài DN như: Giá trị thị trường của tài sản giảm đáng kể so với dự tính (Ví dụ: Có sự suy giảm đáng kể trong doanh số của DN hoặc kỹ thuật mới không được đưa vào thị trường tại thời điểm dự kiến,...); sự thay đổi bất lợi trong môi trường hoạt động của DN (Ví dụ: Đối thủ cạnh tranh có thể phát triển sản phẩm hoặc kỹ thuật mới gây ra sự giảm sút thường xuyên đáng kể đến thị phần của DN); giá trị ghi sổ của tài sản thuần tại DN lớn hơn giá trị vốn hóa của thị trường.

Như vậy, nếu có những dấu hiệu cho thấy tài sản có thể bị suy giảm giá trị, DN cần phải đánh giá tài sản tại ngày lập báo cáo. Khi xuất hiện một trong các dấu hiệu giảm giá, DN phải xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐ. Vì khi đó nếu giá trị có thể thu hồi nhỏ hơn GTCL của TSCĐ chứng tỏ tài sản bị suy giảm giá trị. Do vậy, DN cần thiết phải xác định giá trị có thể thu hồi của tài sản khi có các dấu hiệu về suy giảm giá trị và kế toán phải ghi nhận sự suy giảm giá trị đó.

### (3) Xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐ

Giá trị có thể thu hồi của TSCĐ được xác định dựa trên cơ sở so sánh hai giá: (1) GTHL trừ chi phí bán và (2) giá trị sử dụng của tài sản trong DN, giá cao hơn sẽ được chọn làm giá trị có thể thu hồi. Do đó, nếu một trong hai loại giá nói trên cao hơn GTCL ghi sổ của tài sản thì chứng tỏ tài sản không bị suy giảm giá trị, khi đó DN không cần xác định giá trị có thể thu hồi nữa. Trong trường hợp có bằng chứng cho thấy giá trị sử dụng của tài sản không cao hơn trọng yếu so với GTHL trừ đi chi phí bán tài sản, IAS 36 cho phép dùng GTHL trừ đi chi phí bán làm giá trị có thể thu hồi của tài sản mà không cần phải tính giá trị sử dụng.

Nếu GTCL của tài sản cao hơn một trong hai giá là GTHL trừ chi phí bán và giá trị sử dụng thì khi đó DN phải xác định giá trị có thể thu hồi là chọn giá cao hơn một trong hai giá này. Chênh lệch giữa GTCL và giá trị có thể thu hồi chính là khoản suy giảm giá trị của TSCĐ cần được phản ánh trên BCTC.



Sơ đồ 1.2: Xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐ theo IAS 36 (IASB, 2013).

*Xác định giá trị hợp lý trừ chi phí bán*

Phương án tốt nhất để xác định GTHL trừ đi chi phí bán là dựa vào giá thỏa thuận được ràng buộc giữa các bên sau khi trừ đi chi phí trực tiếp để bán tài sản.

Trường hợp không có thỏa thuận, nếu tài sản tương tự được mua bán trên thị trường hoạt động, GTHL trừ đi chi phí bán tài sản là giá thị trường trừ chi phí bán tài sản. Giá thị trường thường sử dụng là giá mua hiện hành. Nếu không có giá mua hiện hành, DN có thể ước tính từ giá của tài sản tương tự mua gần nhất nếu không có sự biến động đáng kể từ ngày phát sinh giao dịch mua đến ngày ước tính. Nếu không có thị trường hoạt động, GTHL trừ đi chi phí bán tài sản có thể dựa trên giá trị mà DN có thể có được từ việc bán tài sản (giá đầu ra) sau khi trừ chi phí bán tại ngày lập BCDKT. Chi phí bán tài sản là những chi phí liên quan trực tiếp đến việc bán tài sản hoặc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng để bán như chi phí pháp lý, chi phí làm hồ sơ giấy tờ, thuế, chi phí di dời tài sản, chi phí sửa chữa tài sản trước khi bán...

*Xác định giá trị sử dụng của TSCĐ*

Đối với những TSCĐ mang tính đặc thù chuyên dùng tại DN, GTHL gần như không thể xác định được trên thị trường hoạt động thì giá trị có thể thu hồi bắt buộc phải xác định theo giá trị sử dụng của tài sản. Giá trị sử dụng được xác định bằng cách xác định giá trị hiện tại của luồng tiền ước tính trong tương lai dự tính thu được từ tài sản hoặc đơn vị tạo ra tiền. Phương pháp này bắt buộc được sử dụng khi thiếu thông tin đáng tin cậy trên thị trường hoạt động để xác định GTHL của tài sản.

Sau khi xác định được giá trị suy giảm của TSCĐ nghĩa là giá trị có thể thu hồi của một TSCĐ thấp hơn giá trị ghi sổ của nó, thì khoản chênh lệch giữa GTCL và giá trị có thể thu hồi chính là khoản suy giảm giá trị của TSCĐ cần được ghi nhận. Khi đó, TSCĐ cần được ghi giảm giá trị đúng bằng khoản lỗ do suy giảm giá trị tài sản. Số tiền lỗ do suy giảm giá trị này phải được ghi nhận là chi phí trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Giá trị ghi sổ mới là cơ sở cho việc tính khấu hao trong tương lai. Nghĩa là nếu tài sản bị suy giảm giá trị thì khấu hao sẽ được tính toán dựa trên giá trị có thể thu hồi mới xác định theo thời gian sử dụng hữu ích còn lại.

*Kế toán hoàn nhập khoản lỗ do suy giảm giá trị của TSCĐ*

Tại ngày lập BCTC, khi có dấu hiệu khoản lỗ do suy giảm giá trị được ghi nhận trước đây của TSCĐ không còn nữa, DN cần phải đánh giá lại khoản lỗ do suy giảm giá trị TSCĐ. Khi đó giá trị có thể thu hồi chính của tài sản cần được ước tính

lại. Dấu hiệu để nhận thấy cần phải hoàn nhập khoản lỗ do suy giảm giá trị TSCĐ có thể đến từ nguồn thông tin bên trong và bên ngoài DN.

Nguồn thông tin bên trong DN gồm: Thay đổi điều kiện sử dụng TSCĐ, ví dụ như chi phí phát sinh thêm hoặc việc tái cấu trúc lại các hoạt động khác sử dụng cùng với tài sản đã làm gia tăng đáng kể năng lực sản xuất của tài sản; có bằng chứng cho thấy lợi ích kinh tế tương lai do tài sản mang lại cao hơn so với ước tính ban đầu...

Nguồn thông tin bên ngoài DN gồm: Giá trị thị trường của TSCĐ tăng đáng kể; sự thay đổi trong lợi ích kinh tế tương lai của tài sản, yêu cầu pháp lý, khoa học kỹ thuật hoặc môi trường kinh doanh; lãi suất của thị trường giảm xuống và ảnh hưởng đến dòng tiền chiết khấu của thời gian sử dụng của TSCĐ...

Theo IAS 36, khi xác định được các dấu hiệu cho thấy cần hoàn nhập khoản lỗ do suy giảm giá trị TSCĐ, DN cần phải đánh giá lại giá trị có thể thu hồi. Phương pháp xác định khoản hoàn nhập cũng tương tự như phương pháp xác định khoản lỗ do suy giảm giá trị. Trong trường hợp giá trị có thể thu hồi cao hơn GTCL ghi sổ của TSCĐ, giá trị ghi sổ được ghi tăng lên nhưng không cao hơn giá trị của TSCĐ trước khi ghi nhận chi phí suy giảm giá trị của tài sản. Khi đó ghi nhận giá trị tăng của TSCĐ là một khoản thu nhập trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (IASB, 2013).

Trên đây là quan điểm của IASB về ghi nhận sau ban đầu TSCĐ theo giá gốc kết hợp với phản ánh suy giảm giá trị của TSCĐ theo yêu cầu của nguyên tắc thận trọng trong kế toán. Ngoài ra, theo kế toán Mỹ cũng như trong hệ thống CMKT Anh, Australia quy định sau ghi nhận ban đầu, nhà xưởng, máy móc, thiết bị cũng được ghi nhận theo nguyên giá trừ (-) GTHMLK và khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ (nếu có).

Như vậy, theo quy định của IASB hay trong hệ thống CMKT của nhiều quốc gia vẫn sử dụng giá gốc làm cơ sở tính giá cơ bản để đo lường và ghi nhận TSCĐ. Tuy nhiên, nếu sử dụng giá gốc thuần túy thì sẽ không phản ánh được giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm báo cáo, do vậy theo quan điểm kế toán của các nước này cần có sự kết hợp giữa kế toán theo giá gốc và kế toán giá trị suy giảm của TSCĐ (nếu có).

#### ✓ *Dừng ghi nhận tài sản cố định*

Kế toán dừng ghi nhận TSCĐ (hay còn gọi là xóa sổ TSCĐ) trong các trường hợp sau: (1) Khi thanh lý tài sản hoặc (2) Khi DN không còn nhận được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; (3) Khi đem TSCĐ đi góp vốn, chuyển TSCĐ chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT, kiểm kê phát hiện thiếu,...

*Thứ nhất*, khi TSCĐ hết thời gian sử dụng hữu ích hoặc TSCĐ bị hỏng mà DN xét thấy có thể sửa chữa nhưng chi phí sửa chữa quá lớn so với GTCL của TSCĐ hoặc không thể sửa chữa khôi phục hoạt động như trước, hoặc TSCĐ bị lạc hậu về mặt kỹ thuật, DN muốn đầu tư tài sản mới tương tự nhưng hiện đại hơn... thì DN sẽ tiến hành thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Khi thanh lý, nhượng bán TSCĐ, DN phải ghi nhận lãi hoặc lỗ từ việc thanh lý, nhượng bán đó là khoản chênh lệch giữa thu nhập thuần từ thanh lý, nhượng bán và GTCL của tài sản tại thời điểm thanh lý, nhượng bán. Lãi hoặc lỗ phát sinh từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

*Thứ hai*, khi TSCĐ không còn khả năng mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai thì kế toán tiến hành dừng ghi nhận. Đó là trường hợp TSCĐ đang sử dụng nhưng không hiệu quả hoặc mua về không sử dụng được. Nếu trong GTCL bao gồm những chi phí thay thế các bộ phận của tài sản thì GTCL của các chi phí này sẽ được xóa sổ cho dù những chi phí này có được khấu hao riêng biệt hay không.

*Thứ ba*, DN dừng ghi nhận TSCĐ do mất mát, kiểm kê phát hiện thiếu, đem góp vốn... Thông tin về các giao dịch như thanh lý, nhượng bán TSCĐ... được cung cấp bởi các chứng từ phản ánh chi phí và thu nhập từ các giao dịch đó. Khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận tương ứng vào thu nhập hoặc chi phí.

#### ✓ *Trình bày thông tin kế toán tài sản cố định*

Báo cáo tài chính là bức tranh tổng thể về tình hình tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, chi phí doanh thu và kết quả hoạt động SXKD... của đơn vị trong một kỳ nhất định. Thông tin TSCĐ có vai trò và ý nghĩa vô cùng quan trọng đối với các nhà quản trị DN và bên thứ ba trong việc ra các quyết định. Chính vì vậy, thông tin TSCĐ cung cấp phải đầy đủ, kịp thời, phù hợp. Do đó, khi trình bày các thông tin về TSCĐ trên BCTC, DN phải trình bày những nội dung như phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ, phương pháp khấu hao; thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao; nguyên giá, GTHMLK và GTCL vào đầu kỳ và cuối kỳ; nguyên giá TSCĐ tăng, giảm trong kỳ; số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ; chi phí đầu tư XD CB dở dang; GTCL của TSCĐ tạm thời không được sử dụng...

#### *Các thông tin về suy giảm giá trị tài sản cố định*

Ngoài các thông tin trên, BCTC còn phản ánh các dấu hiệu về suy giảm giá trị TSCĐ và sự suy giảm giá trị của tài sản đó. Các khoản lỗ do suy giảm giá trị tài sản

được ghi nhận hoặc được hoàn nhập vào báo cáo lãi, lỗ, theo IAS 36 - “Suy giảm giá trị tài sản” đơn vị sẽ phải trình bày các thông tin sau đối với mỗi nhóm tài sản:

- Khoản lỗ do suy giảm giá trị tài sản đã ghi nhận vào lãi/lỗ trong kỳ và được ghi nhận trên báo cáo thu nhập toàn diện khác bao hàm các khoản lỗ do suy giảm giá trị tài sản;

- Khoản hoàn nhập lỗ do suy giảm giá trị của tài sản đã ghi nhận vào lãi/lỗ trong kỳ và được ghi nhận trên báo cáo thu nhập toàn diện khác bao hàm các khoản lỗ được hoàn nhập;

- Khoản lỗ do đánh giá lại tài sản được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu trong kỳ;

- Khoản hoàn nhập lỗ do đánh giá lại tài sản được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu trong kỳ.

*Các thông tin về tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt*

Theo IFRS 05 - “Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt” (IASB, 2014), đơn vị phải “phân loại tài sản dài hạn (hoặc nhóm tài sản thanh lý) là giữ để bán nếu giá trị ghi sổ của tài sản đó sẽ chủ yếu được thu hồi thông qua một giao dịch bán, chứ không phải thông qua việc tiếp tục sử dụng”. Để việc bán gần như chắc chắn, cấp quản lý phải cam kết thực hiện kế hoạch bán tài sản (hoặc nhóm tài sản thanh lý) đó, một chương trình tích cực nhằm tìm kiếm bên mua và hoàn thành kế hoạch này đã phải được bắt đầu. Hơn nữa, tài sản (hoặc nhóm tài sản thanh lý) đó phải được chào bán tích cực với giá bán hợp lý so với GTHL hiện tại của tài sản. Ngoài ra, giao dịch bán này phải được dự kiến rằng sẽ đủ điều kiện ghi nhận là giao dịch bán hoàn thành trong vòng 1 năm kể từ ngày phân loại.

Nếu hạch toán như một TSCĐ của đơn vị mình thì DN phải trích khấu hao theo quy định hiện hành dù tài sản đó có sử dụng hay không ở năm tài chính. Nếu hạch toán là một khoản đầu tư tài chính dài hạn, xét về hình thức chúng có thể là khoản đầu tư nhưng bản chất chúng không sinh lời cho DN trong thời gian ngừng hoạt động và chờ bán, điều này không thỏa mãn là khoản đầu tư tài chính. Ở một góc độ khác của tài sản dài hạn nắm giữ để bán thường là những tài sản dài hạn không sử dụng ở hiện tại hoặc việc không sử dụng chúng không gây ảnh hưởng đến mục đích kinh doanh của DN. Nhóm tài sản này có thể được chuyển nhượng bất kể thời gian nào nếu DN đạt được giá bán có thể chấp nhận được sau khi công bố để bán. Khi đó, nó sẽ không thỏa mãn là TSCĐ của DN về mặt thời gian. Nếu trong kỳ kinh doanh, DN bán hoặc chuyển nhượng giá trị tài sản dài hạn nắm giữ để bán thì

các chi phí phát sinh liên quan sẽ được ghi nhận theo giá thực tế như một khoản chi phí tài chính. Khi tài sản dài hạn đủ điều kiện ghi nhận thuộc nhóm tài sản dài hạn nắm giữ để bán và ngừng hoạt động thì không thực hiện trích khấu hao và phải được trình bày thành một chỉ tiêu riêng trên BCĐKT.

DN phải xác định giá trị tài sản dài hạn (hoặc nhóm tài sản thanh lý) phân loại là nắm giữ để bán theo giá trị thấp hơn giữa GTCL và GTHL trừ chi phí bán, trình bày riêng tài sản dài hạn được phân loại nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt để tách biệt với các tài sản dài hạn khác trong BCĐKT. Từ đó giúp người sử dụng thông tin trên BCTC thấy rõ được trong tương lai ảnh hưởng của các hoạt động bị chấm dứt đến tình hình tài chính và tình hình kinh doanh thế nào.

Các loại tài sản dài hạn được phân loại là nắm giữ để bán phải được thuyết minh trong Thuyết minh BCTC. Đơn vị phải trình bày riêng các khoản thu nhập hoặc chi phí lũy kế đã ghi nhận trong báo cáo thu nhập toàn diện khác liên quan đến tài sản dài hạn (hoặc nhóm tài sản thanh lý) phân loại nắm giữ để bán. Như vậy, theo IFRS 05, đối với những TSCĐ không còn sử dụng với mục đích lâu dài của DN, chờ thanh lý, nhượng bán thì kế toán phải trình bày thành một mục riêng là *Tài sản dài hạn nắm giữ để bán* trong phần *Tài sản ngắn hạn* trên BCĐKT (IASB, 2014).

Như vậy, giá gốc là cơ sở định giá truyền thống trong suốt chiều dài lịch sử phát triển của kế toán. Giá gốc được đánh giá là trung thực, khách quan, dễ hiểu, dễ áp dụng. Để ra các quyết định kinh tế trong tương lai như đầu tư mua sắm TSCĐ hay sửa chữa TSCĐ, tiếp tục sử dụng hay thanh lý, nhượng bán TSCĐ,... thì DN cần phải có thông tin quá khứ về các chi phí đầu tư mua sắm TSCĐ, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí sửa chữa TSCĐ... Từ đó, có thể đánh giá được các hoạt động trong quá khứ để ra các quyết định cho tương lai.

Giá gốc được xác định dựa trên các giao dịch có thực (các giao dịch về tăng, giảm TSCĐ và khấu hao TSCĐ). Do vậy, các số liệu về nguyên giá, GTHMLK và GTCL của TSCĐ trên BCTC có cơ sở đảm bảo về độ tin cậy.

Tuy nhiên, việc áp dụng giá gốc thuần túy trong hệ thống kế toán nói chung và kế toán TSCĐ nói riêng có những hạn chế nhất định:

- Thông tin về TSCĐ theo giá gốc chỉ tập trung vào quá khứ, đó là giá trị đã đầu tư, đã phân bổ (giá trị đã khấu hao), không phản ánh được giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm báo cáo, đặc biệt khi TSCĐ bị suy giảm giá trị.
- Thông tin về TSCĐ được phản ánh theo giá gốc cung cấp chưa thỏa mãn nhu cầu của nhà đầu tư hoặc bên cho vay. Các nhà đầu tư không chỉ quan tâm đến chi



phí đã đầu tư và đã được phân bổ của tài sản mà còn cần biết giá trị thực của các khoản đầu tư của mình thay đổi như thế nào thông qua biến động tài sản thuần của DN. Mục tiêu của các bên cho vay khi sử dụng thông tin kế toán chính là các yếu tố đảm bảo cho các khoản cho vay như: giá thị trường của các tài sản đảm bảo, lợi nhuận tương lai, dự đoán dòng tiền trong tương lai... Do đó, nếu chỉ áp dụng giá gốc thuần túy để tính giá đối với TSCĐ là không phù hợp mà cần có sự kết hợp giữa kế toán TSCĐ theo giá gốc với kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ (nếu có).

❖ ***Kế toán tài sản cố định theo quan điểm giá đánh giá lại***

Bên cạnh những ưu điểm của giá gốc thì đo lường tài sản theo giá gốc còn có những hạn chế nhất định, điều này đã được tác giả trình bày ở mục “Kế toán TSCĐ theo quan điểm giá gốc”. Chính vì vậy, trong lịch sử kế toán đã xuất hiện cơ sở tính giá khác ngoài giá gốc, đó chính là giá đánh giá lại. Theo giá đánh giá lại, sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ được đánh giá lại có thể theo mức giá chung, giá hiện hành, giá đầu ra hoặc GTHL.

✓ ***Đo lường và ghi nhận tài sản cố định theo mức giá chung***

Nhằm tránh sự ảnh hưởng của biến động giá, kế toán theo mức giá chung dựa trên chỉ số giá để điều chỉnh BCTC. Theo đó số liệu kế toán cần được điều chỉnh để đảm bảo sức mua của tiền tệ tại các thời điểm lập báo cáo khác nhau được ổn định.

*Đo lường và ghi nhận ban đầu tài sản cố định*

Kế toán TSCĐ theo mức giá chung dựa trên nền tảng của hệ thống kế toán giá gốc nghĩa là kế toán TSCĐ vẫn theo giá gốc gồm toàn bộ các chi phí thực tế mà DN đã chi ra để có được TSCĐ ở trạng thái sẵn sàng sử dụng.

*Đo lường, ghi nhận sau ban đầu và trình bày thông tin tài sản cố định*

Tại thời điểm lập BCTC, tất cả các khoản mục của BCTC trong đó có TSCĐ được kế toán sử dụng một chỉ số giá để điều chỉnh. Cơ sở để điều chỉnh là chỉ số giá tiêu dùng (CPI) hoặc chỉ số giá giảm phát (IPD). Chênh lệch tăng của giá trị tài sản thuần cuối kỳ so với đầu kỳ được ghi nhận là lợi nhuận của DN.

Như vậy, kế toán theo mức giá chung thực hiện điều chỉnh nhằm đảm bảo số liệu kế toán về TSCĐ được công bố ở các thời điểm khác nhau, từ đó làm tăng khả năng so sánh của số liệu ở các thời điểm khác nhau cũng như so sánh giữa các DN. Ngoài ra, việc thực hiện các tính toán, điều chỉnh theo mức giá chung chủ yếu được thực hiện đối với các BCTC được lập theo hệ thống kế toán trên cơ sở giá gốc. Do đó, phương pháp kỹ thuật điều chỉnh không quá phức tạp và có thể kiểm chứng được. Tuy nhiên, đối với TSCĐ thì mức độ biến động giá của nhà cửa, máy móc,

thiết bị phương tiện vận tải, quyền sử dụng đất... có sự khác nhau, vì vậy tại thời điểm lập BCTC, kế toán sử dụng một chỉ số giá chung để điều chỉnh tất cả các loại TSCĐ sẽ là không phù hợp. Kế toán theo mức giá chung được các nước như Mỹ, Anh, Đức áp dụng từ sau năm 1945. Tuy nhiên cho đến nay, hầu hết các quy định về mức giá chung đều đã hết hiệu lực.

**✓ Đo lường và ghi nhận tài sản cố định theo giá hiện hành**

Đầu thế kỷ 20, kế toán TSCĐ theo giá hiện hành cũng được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm. Limperg - người Hà Lan là một trong những nhà nghiên cứu đầu tiên về giá hiện hành. Đây được coi là khởi đầu cho những nghiên cứu về giá hiện hành trong kế toán TSCĐ.

*Đo lường và ghi nhận ban đầu tài sản cố định*

Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, TSCĐ được đo lường theo giá gốc. Nguyên tắc xác định giá gốc của từng loại TSCĐ trong từng trường hợp hình thành TSCĐ đã được tác giả trình bày ở mục “Kế toán TSCĐ theo quan điểm giá gốc”.

*Đo lường và ghi nhận tài sản cố định sau ghi nhận ban đầu*

Sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ của DN được ghi nhận theo giá hiện hành. “Giá hiện hành là số tiền, các khoản tương đương tiền mà đơn vị phải bỏ ra để mua sắm, để đầu tư hoặc sản xuất các tài sản tương tự như những TSCĐ DN hiện đang nắm giữ” (Mai Ngọc Anh & cộng sự, 2014, 293). Thực chất giá hiện hành là giá đầu vào, phản ánh các chi phí mà DN có thể phải chi ra để thay thế TSCĐ mà DN hiện đang nắm giữ sử dụng. Việc xác định giá hiện hành đặt trong điều kiện DN đứng ở tư cách bên mua, đầu tư TSCĐ.

Đối với tài sản hình thành do mua, giá hiện hành là số tiền hoặc tương đương tiền mà DN sẽ phải trả ở thời điểm hiện tại để mua được tài sản thay thế tương tự. Đối với tài sản hình thành do đầu tư, sản xuất, giá hiện hành là chi phí mà DN phải chi ra để đầu tư, sản xuất các tài sản tương tự ở thời điểm hiện tại.

*Trình bày thông tin kế toán tài sản cố định*

Theo cơ sở giá hiện hành, giá hiện hành của TSCĐ được xác định mỗi khi lập BCTC. Biến động của giá hiện hành được ghi nhận vào lợi nhuận kinh doanh như một yếu tố được trình bày riêng biệt trên BCTC.

Edward & Bell công bố tác phẩm “The Theory and Measurement of Business Income” vào năm 1961 đã tạo bước ngoặt cho các nghiên cứu tiếp theo về giá hiện hành. Theo quan điểm của Edward & Bell (1961): “Khi giá hiện hành tăng tức là chi phí thay thế tài sản tăng, việc DN đã đầu tư và nắm giữ TSCĐ tạo ra một khoản

tiết kiệm chi phí cũng chính là các khoản thu nhập cơ hội”. Edward & Bell cho rằng việc sử dụng giá hiện hành trong kế toán hoàn toàn phù hợp.

Tuy nhiên, giá hiện hành được xác định theo các TSCĐ đang được sử dụng, trong khi thị trường hoạt động cho tài sản này hiếm khi tồn tại trên thực tế, nhất là những TSCĐ có tính đặc thù. Do đó, việc ghi nhận TSCĐ theo giá hiện hành khó đảm bảo tính khách quan và tin cậy. Ngoài ra, “các tiến bộ khoa học công nghệ sẽ tạo ra các tài sản thay thế các tài sản hiện tại, vì vậy giá hiện hành của những tài sản hiện tại và lợi nhuận tính trên cơ sở giá hiện hành không có khả năng dự báo về lợi nhuận trong tương lai” (Mai Ngọc Anh & cộng sự, 2014, 297). Cuối thế kỷ 20, do tình hình lạm phát giảm xuống nên kế toán theo giá hiện hành cũng không còn phổ biến và những nghiên cứu, tranh luận về giá hiện hành đã giảm đi so với giai đoạn trước.

#### ✓ *Đo lường và ghi nhận tài sản cố định theo giá đầu ra*

##### *Đo lường và ghi nhận ban đầu tài sản cố định*

Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, kế toán ghi nhận tăng TSCĐ theo giá đầu tư bao gồm giá mua và các chi phí mua liên quan khác tương tự như cơ sở giá gốc.

##### *Đo lường và ghi nhận tài sản cố định sau ghi nhận ban đầu*

Giá đầu ra đề cập đến việc sử dụng giá cả quan sát được trên thực tế tại thời điểm lập BCTC để đo lường giá trị của TSCĐ. Với quan điểm phản ánh tài sản thuần của DN nhằm đánh giá khả năng linh hoạt tài chính, giá thị trường đầu ra được sử dụng để đánh giá tài sản. Theo đó, TSCĐ “được đánh giá theo giá trị thuần có thể thực hiện được là giá bán ước tính của tài sản trừ các chi phí cần thiết cho việc bán tài sản. Giá bán ước tính được xác định trên cơ sở các quan sát thực tế từ thị trường ở thời điểm hiện tại” (Mai Ngọc Anh & cộng sự, 2014, 312).

##### *Trình bày thông tin kế toán tài sản cố định*

Trên BCĐKT, TSCĐ được trình bày theo giá đầu ra. Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của TSCĐ tại thời điểm cuối niên độ kế toán với giá thị trường của tài sản được DN trình bày là lợi nhuận trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Bên cạnh đó, DN phải trình bày cơ sở và phương pháp xác định giá đầu ra và các thuyết minh khác.

Có thể thấy, kế toán theo giá đầu ra có những ưu điểm nhất định. Các nghiên cứu thực nghiệm của một số học giả trong những năm 1970 cho thấy giá đầu ra cung cấp thông tin kế toán mang tính khách quan trong điều kiện có thị trường hoạt động cho các TSCĐ được đánh giá. Theo giá đầu ra, giá trị của TSCĐ trên BCĐKT phản ánh giá trị thực của DN. Hơn nữa, việc ghi nhận và đo lường TSCĐ theo giá thị trường hạn chế tối đa việc ghi nhận các tài sản “ảo”, đảm bảo thông tin về TSCĐ

có sự liên hệ mật thiết và khách quan với thực tế. Ngoài ra, khả năng cộng hợp là một ưu điểm nổi bật của giá đầu ra vì nó cho phép xác định tất cả các TSCĐ trên cùng một mặt bằng giá.

Trong nghiên cứu về tính thích hợp của lợi nhuận theo giá đầu ra, học giả Weston kết luận rằng giá đầu ra chỉ thích hợp nếu DN có kế hoạch thanh lý TSCĐ. Tuy nhiên, trên thực tế đây không phải là vấn đề được xem xét thường xuyên. Một khía cạnh khác là khi DN áp dụng giá đầu ra để đo lường, ghi nhận TSCĐ đã quá nhấn mạnh đến giá trị trao đổi. Hệ quả của việc nhấn mạnh đến giá trị trao đổi là kế toán sẽ bỏ qua và không ghi nhận các TSCĐ không có giá thị trường. Điều này sẽ bất hợp lý trong trường hợp DN có những tài sản chuyên dùng không được giao dịch trên thị trường. Bên cạnh đó, nhiều TSCĐVH cũng sẽ không được phản ánh trên BCĐKT do không có thị trường hoạt động.

#### **✓ Đo lường và ghi nhận tài sản cố định theo giá trị hợp lý**

##### *Đo lường và ghi nhận ban đầu tài sản cố định*

Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, TSCĐ được ghi sổ theo GTHL. Theo CMKT quốc tế số 13 về GTHL: “GTHL là mức giá có thể nhận được nếu bán một tài sản hoặc phải trả nếu thanh toán một khoản nợ trong một giao dịch bình thường giữa các bên tham gia thị trường tại ngày định giá” (IASB, 2013).

Đối với TSCĐHH tăng do mua hoặc XD CB hoàn thành thì nguyên giá là số tiền hoặc các khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc GTHL của các khoản thanh toán khác để có được tài sản tại thời điểm mua hoặc xây dựng (IASB, 2013).

Trường hợp TSCĐHH nhận về thông qua giao dịch trao đổi được xác định bằng GTHL trừ khi giao dịch trao đổi không mang yếu tố thương mại hoặc GTHL của tài sản nhận về và tài sản đem đi trao đổi đều không được xác định một cách đáng tin cậy. Nếu tài sản nhận về không được xác định theo GTHL thì nguyên giá của tài sản này phải được xác định theo GTCL của tài sản đem đi trao đổi.

Đối với TSCĐVH hình thành trong quá trình hợp nhất kinh doanh, nguyên giá của TSCĐ được xác định là GTHL tại thời điểm hợp nhất. GTHL của một TSCĐVH phản ánh kỳ vọng của các bên tham gia thị trường tại thời điểm hợp nhất về khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

Trường hợp TSCĐVH do Nhà nước cấp, chẳng hạn khi Nhà nước chuyển giao hoặc phân bổ cho đơn vị các TSCĐVH như giấy phép hoặc hạn ngạch nhập khẩu,

quyền tiếp cận đến các nguồn lực bị giới hạn, đơn vị được lựa chọn để ghi nhận ban đầu TSCĐVH theo GTHL (IASB, 2014).

Khi TSCĐVH đem đi trao đổi thì nguyên giá của TSCĐVH nhận về được xác định tương tự như trường hợp trao đổi TSCĐHH.

*Đo lường và ghi nhận tài sản cố định sau ghi nhận ban đầu*

Sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ được đo lường và ghi nhận theo GTHL. Một số tài sản sẵn có giao dịch trên thị trường, nhưng một số tài sản khác không có giao dịch trên thị trường. Tuy nhiên, việc xác định GTHL trong hai tình huống trên là nhý nhau, đó là ước tính giá trao đổi giữa các bên tham gia thị trường tại ngày đánh giá giá trị tài sản và trong điều kiện hiện tại của thị trường. Để nâng cao tính tin cậy của thông tin cung cấp, IASB khuyến cáo các đơn vị phải sử dụng tối đa các dữ liệu quan sát và hạn chế tối thiểu các dữ liệu phi quan sát khi áp dụng các kỹ thuật xác định GTHL. IASB đã thiết lập mô hình ưu tiên sử dụng các dữ liệu đầu vào cho các kỹ thuật xác định GTHL được gọi là “Tháp GTHL” nhằm tăng cường tính nhất quán và so sánh trong việc xác định GTHL (Hình 1.1).



**Hình 1.1: Các cấp độ xác định GTHL**

(Nguồn: Tác giả tổng hợp dựa theo quy trình xác định GTHL, International Accounting Standard Board, IFRS 13 - “Fair Value Measurement”, (IASB, 2013)).

Trong hình 1.1, hệ thống cấp bậc xếp hạng chất lượng và độ tin cậy của thông tin được sử dụng để xác định GTHL với mức độ tin cậy giảm dần từ cấp độ 1 đến cấp độ 3. Với cấp độ 1, đầu vào là đáng tin cậy nhất và cấp độ 3, đầu vào là ít tin cậy nhất.

*Cấp độ 1 (Level 1):* Dữ liệu thuộc nhóm ưu tiên 1 bao gồm giá được niêm yết đối với các TSCĐ giống hệt nhau trên thị trường hoạt động. Giá cả được niêm yết trên thị trường hoạt động cho phép đo lường GTHL một cách tin cậy nhất, vì vậy nếu thông tin về giá cả là sẵn có thì đây là dữ liệu cần được ưu tiên sử dụng như dữ liệu đầu vào của các mô hình xác định GTHL.

*Cấp độ 2 (Level 2):* Dữ liệu cấp độ 2 bao gồm toàn bộ dữ liệu quan sát được không được phân loại vào cấp độ 1 đã nêu ở trên bao gồm: (i) Giá cả niêm yết của các TSCĐ tương tự trên thị trường hoạt động; (ii) Giá cả niêm yết của các TSCĐ hoàn toàn giống trên thị trường không phải là thị trường hoạt động; (iii) Các dữ liệu đầu vào không phải là giá giao dịch có thể quan sát được liên quan đến các TSCĐ trên thị trường hoạt động.

*Cấp độ 3 (Level 3):* Dữ liệu cấp độ 3 bao gồm các dữ liệu không quan sát được đối với các TSCĐ. Các dữ liệu này có thể được sử dụng để đo lường GTHL khi không sẵn có các dữ liệu quan sát được từ thị trường. Các dữ liệu thuộc cấp độ này được hình thành trên cơ sở các dữ liệu sẵn có của đơn vị báo cáo, dựa trên giả định của chính đơn vị về cách thức các chủ thể tham gia thị trường sẽ định giá TSCĐ.

Theo IAS 16, kể từ thời điểm đánh giá lại, kế toán cần phải tính khấu hao theo giá đánh giá lại. GTHMLK tại thời điểm đánh giá lại được kế toán xử lý theo một trong hai cách sau:

(1) Điều chỉnh lại một cách tương ứng nguyên giá của tài sản để GTCL sau khi trừ đi khấu hao bằng với giá trị sau khi đánh giá. Phương pháp này thường được sử dụng khi TSCĐ được đánh giá lại bằng cách áp dụng chỉ số để xác định giá thay thế đã khấu hao.

(2) Được bù trừ với GTCL của TSCĐ và giá trị thuần được báo cáo lại theo giá đánh giá lại của thị trường. Phương pháp này thường được áp dụng cho nhà xưởng.

#### *Dừng ghi nhận tài sản cố định*

DN dừng ghi nhận TSCĐ trong trường hợp đo lường, ghi nhận theo GTHL cũng tương tự như trường hợp đo lường, ghi nhận theo giá gốc, nghĩa là TSCĐ được xóa sổ khi thanh lý hoặc không mang lại lợi ích trong tương lai từ việc sử dụng TSCĐ đó, hoặc chuyển từ TSCĐ chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT, kế toán ghi nhận tăng BĐSĐT và giảm TSCĐ chủ sở hữu sử dụng theo GTHL. Đồng thời ghi nhận khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của TSCĐ chủ sở hữu sử dụng và GTHL của BĐSĐT tại thời điểm chuyển đổi.

*Trình bày thông tin kế toán tài sản cố định*

Ngoài các thông tin trình bày trên BCTC tương tự như giá gốc, đối với TSCĐ được ghi nhận theo GTHL cần phải trình bày: Thời điểm đánh giá, chuyên gia đánh giá, phương pháp và giả định để xác định GTHL, phạm vi mà GTHL được xác định bằng cách tham chiếu đến giá thị trường hoặc các kỹ thuật định giá khác.

Có hai hướng xử lý khoản chênh lệch GTHL tại thời điểm ghi nhận ban đầu và ghi nhận sau ban đầu như sau:

(1) Ghi nhận biến động GTHL vào Báo cáo kết quả toàn diện. Khi đó, kế toán ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí trên Báo cáo kết quả toàn diện.

(2) Ghi nhận biến động GTHL trực tiếp vào vốn chủ sở hữu:

- Nếu GTCL của tài sản được đánh giá tăng, số tiền tăng lên được ghi nhận như một khoản “Thặng dư do đánh giá lại tài sản” trong vốn chủ sở hữu trình bày trên BCDKT. Tuy nhiên, nếu trước đó tài sản này đã được đánh giá giảm và khoản giảm giá này đã được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là một khoản “Lỗ do đánh giá lại tài sản” thì khi đánh giá tăng tài sản phải ghi nhận vào “Lãi do đánh giá lại tài sản” trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, phần còn lại vượt quá khoản lỗ do đánh giá lại tài sản mới được ghi nhận vào “Thặng dư do đánh giá lại tài sản” thuộc vốn chủ sở hữu.

- Nếu GTCL của tài sản được đánh giá giảm thì khoản chênh lệch giảm đó phải ghi vào khoản mục “Lỗ do đánh giá lại tài sản” trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Tuy nhiên, khoản chênh lệch giảm đó sẽ được ghi vào khoản mục “Thặng dư do đánh giá lại tài sản” thuộc vốn chủ sở hữu của BCDKT nếu trước đó việc đánh giá lại đã ghi tăng khoản mục này.

Không thể phủ nhận rằng, việc áp dụng GTHL trong kế toán tài sản đã đem lại những lợi ích đáng kể. So với các cơ sở tính giá khác như giá gốc, giá hiện hành,... GTHL đảm bảo thông tin về giá trị tài sản phản ánh khá sát đúng với giá trị thực của DN. Ngoài ra, GTHL còn phụ thuộc vào thị trường, do vậy các TSCĐ tương tự được phản ánh bởi các DN khác nhau trên cùng một thị trường thì GTHL được xác định như nhau, khi đó thông tin trên cơ sở GTHL có thể so sánh được.

Mặc dù việc xác định GTHL có thể thực hiện theo các cách tiếp cận và kỹ thuật đã được thừa nhận nhưng tính tin cậy của thông tin bị nghi ngờ trong trường hợp không có dữ liệu quan sát trực tiếp về giá cả thị trường để xác định GTHL. Do đó, việc áp dụng GTHL trong trường hợp không có thị trường hoạt động là vấn đề lớn, đặc biệt ở các nước đang phát triển. Khi áp dụng GTHL sẽ gặp phải khó khăn

trong việc định giá TSCĐ đặc biệt với các TSCĐ có tính chuyên biệt. Khi thông tin về thị trường không có sẵn, kế toán phải thực hiện đánh giá TSCĐ, điều này không phải kế toán DN nào cũng thực hiện được. Khi đó DN phải thuê chuyên gia định giá tài sản và bỏ ra một khoản chi phí nhất định. Chi phí chính là rào cản dẫn đến GTHL khó có thể mở rộng để đánh giá tất cả các yếu tố của BCTC, bởi chỉ riêng đánh giá các loại TSCĐ đã là một trở ngại trong trường hợp DN có hàng trăm loại TSCĐ khác nhau.

Theo kinh nghiệm của các nước ASEAN, Trung Quốc,... GTHL chỉ được sử dụng thay thế cho giá gốc đối với những loại tài sản khi tồn tại thị trường hoạt động và thông tin trên thị trường thực sự minh bạch, hiệu quả. Hơn nữa, cần có sự phối hợp chặt chẽ giữa các cơ quan ban hành quy định và hướng dẫn cách thức áp dụng GTHL, tăng cường cơ sở pháp lý của hoạt động định giá tài sản. Đặc biệt, cần nâng cao trình độ nhận thức và hiểu biết của kế toán viên về thị trường, về GTHL để có thể xác định đúng GTHL của tài sản mà không cần phải thuê chuyên gia định giá nhằm giảm chi phí cho DN.

Như vậy, mặc dù đánh giá lại tài sản theo GTHL đang được nhiều quốc gia quan tâm và áp dụng, tuy nhiên việc áp dụng GTHL chỉ phù hợp với một số tài sản như chứng khoán, công cụ tài chính phái sinh, BĐSĐT, tài sản sinh học... còn đối với TSCĐ sau ghi nhận ban đầu thì đo lường và ghi nhận theo giá gốc kết hợp với ghi nhận sự suy giảm giá trị của TSCĐ (nếu có) vẫn là phương án phù hợp hơn cả, nhất là trong điều kiện thị trường hoạt động chưa phát triển và hoàn thiện ở nhiều quốc gia.

### **1.3. Kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp dưới góc độ kế toán quản trị**

Kế toán quản trị được biết tới là một trong những công cụ quản lý hữu hiệu nhất cho các nhà quản trị DN nhằm đưa ra những quyết định chính xác và kịp thời. KTQT TSCĐ là một bộ phận của KTQT nên có vai trò quan trọng đối với các quyết định của nhà quản trị các cấp trong DN. Xuất phát từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong kế toán TSCĐ để đưa ra các quyết định liên quan đến quá trình đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ, đó là: quyết định đầu tư TSCĐ đúng đắn, kịp thời, đáp ứng được kỳ vọng của DN; xây dựng chính sách thu hồi vốn hợp lý, giảm thiểu rủi ro; quản lý TSCĐ trong quá trình sử dụng có hiệu quả; quyết định thay thế, tái đầu tư TSCĐ theo chiến lược của DN; đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ.

Do vậy, KTQT TSCĐ cần phải thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ.



### **1.3.1. Kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư tài sản cố định**

Các quyết định liên quan đến TSCĐ thường là các quyết định dài hạn, gắn liền với giai đoạn đầu tư, sử dụng và thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Trong giai đoạn đầu tư, DN phải xây dựng được danh mục TSCĐ cần đầu tư dựa trên đặc điểm hoạt động của DN cũng như hiện trạng sử dụng TSCĐ. Trên cơ sở danh mục TSCĐ cần đầu tư, DN cân nhắc phương thức đầu tư sao cho phù hợp với nhu cầu của DN, năng lực tài chính và đạt được hiệu quả kinh tế cao nhất. Bộ phận kế toán phải kết hợp với các bộ phận khác trong DN để tiến hành *thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về TSCĐ*, phục vụ cho việc ra quyết định đầu tư đó chính là lựa chọn phương án đầu tư (PADT). Tuy nhiên, các quyết định đầu tư là dạng quyết định phức tạp, lâu dài, mang tính rủi ro và khi đã thực hiện thì khó thay đổi được. Do đó, thông tin cung cấp cho các quyết định này từ nhiều kênh khác nhau bao gồm thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Song trong phạm vi của kế toán chỉ cung cấp các thông tin tài chính liên quan đến dự án đầu tư.

*Các thông tin được thu thập* để cung cấp cho việc ra quyết định của nhà quản trị liên quan đến đầu tư TSCĐ bao gồm thông tin thực hiện và thông tin tương lai. Các thông tin thực hiện được thu thập chủ yếu thông qua hệ thống kế toán. Trên cơ sở đó, trình bày thông tin về TSCĐ trên các báo cáo tình hình sử dụng TSCĐ để đánh giá năng lực kinh doanh hiện có của DN. Về thông tin tương lai, các nhà quản lý thường dựa trên tình hình hiện có, hiện trạng và mức độ sử dụng TSCĐ, mục tiêu hoạt động và năng lực tài chính của DN để xác định nhu cầu về TSCĐ. Dựa trên nhu cầu về TSCĐ của từng bộ phận, DN xác định số lượng từng loại TSCĐ cần để phục vụ cho hoạt động SXKD của đơn vị, từ đó lên kế hoạch xây dựng các phương án tiền khả thi. Khi xây dựng các PADT TSCĐ, bộ phận kế toán phải kết hợp với các bộ phận khác trong DN như bộ phận kế hoạch, bộ phận kỹ thuật, bộ phận đầu tư xây dựng, bộ phận kinh doanh,... nhằm thu thập các thông tin về giá cả, tính năng kỹ thuật, nguồn gốc xuất xứ của TSCĐ sắp đầu tư, lợi ích mà TSCĐ đem lại trong tương lai, hình thức thanh toán khi đầu tư để dự toán các thông tin tài chính cơ bản liên quan đến quyết định đầu tư:

- Dự toán VĐT liên quan đến dự án bao gồm: VĐT ban đầu để xây dựng, mua sắm các máy móc, thiết bị; vốn lưu động bổ sung trong quá trình vận hành dự án; vốn nâng cấp sửa chữa TSCĐ của dự án; nguồn huy động VĐT; thời gian giải ngân; thời gian hoàn vốn...

- Dự toán dòng tiền tương lai thu được từ thực hiện dự án bao gồm lợi nhuận và khấu hao TSCĐ của dự án.

Sau khi thu nhận các thông tin liên quan đến đầu tư, trang bị TSCĐ, kế toán TSCĐ sẽ *xử lý các thông tin* thu thập được bằng các kỹ thuật xử lý. Việc ứng dụng phương tiện kỹ thuật trong xử lý thông tin ngày càng phát triển, gồm hệ thống máy vi tính và các phần mềm xử lý thông tin như phần mềm kế toán, phần mềm quản trị nội bộ... giúp cho quá trình xử lý thông tin nhanh hơn, chính xác hơn.

Để cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị ra các quyết định liên quan đến đầu tư TSCĐ, kế toán cần *phân tích các thông tin* để lựa chọn thông tin thích hợp. Thông tin thích hợp là những thông tin giúp cho việc lựa chọn được một phương án tốt nhất trong nhiều phương án. KTQT phải phân tích các thông tin có được nhằm loại bỏ những thông tin không thích hợp, sử dụng những thông tin thích hợp còn lại phục vụ cho việc ra quyết định liên quan đến hoạt động đầu tư TSCĐ. Tất cả các thông tin thu thập được đều do bộ phận kế toán phân tích một cách khoa học trên cơ sở phân tích dòng tiền thu, chi của một PADT để lựa chọn phương án có tính khả thi nhất. Trên cơ sở dự kiến dòng tiền thu, chi của PADT, DN sẽ dự toán ngân sách VĐT cho dự án. Dự toán ngân sách vốn liên quan đến đầu tư TSCĐ chính là việc lập ra bảng phản ánh số vốn hiện có của DN, dự kiến phương án huy động vốn từ nguồn nào? Nếu đi vay thì vốn vay từ nguồn nào? Lãi suất vay bao nhiêu? Kỳ hạn vay thế nào?... Ngân sách vốn có vai trò rất quan trọng trong việc đưa ra các quyết định tài chính. Các quyết định tài chính này ảnh hưởng đến mức sinh lời của DN, ảnh hưởng đến vị thế cạnh tranh của DN bởi lẽ chúng liên quan đến TSCĐ. Vì vậy, khi ra các quyết định đầu tư TSCĐ, DN cần phải dựa vào ngân sách vốn.

Sau khi dự toán được ngân sách vốn, DN sử dụng các phương pháp kỹ thuật để phân tích thông tin. Tùy theo từng trường hợp, DN có thể lựa chọn phương pháp phù hợp để phân tích và đưa ra các quyết định như: Phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV- Net Present value), phương pháp tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR - Internal Rate of Return), phương pháp chỉ số sinh lời (Profitability Index - PI), phương pháp kỳ hoàn vốn (Payback Period - PP).

- Trường hợp DN quan tâm đến hiệu quả kinh tế của PADT, quy mô vốn của dự án và giá trị tăng thêm do VĐT đem lại,... cần lựa chọn PADT phù hợp với mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận của DN. Khi đó DN sử dụng phương pháp NPV và lựa chọn PADT có NPV dương nếu các phương án đó là độc lập với nhau. Khi phương án mang tính loại trừ nhau thì DN chọn phương án có NPV lớn nhất.

- Trường hợp PAĐT sẽ được thực hiện từ nguồn vốn vay, khi đó chi phí vốn mà DN phải trả và mức sinh lời của dự án là hai yếu tố DN cần quan tâm khi xem xét giữa việc huy động vốn và hiệu quả sử dụng vốn của phương án. Trong trường hợp này, DN cần lựa chọn phương pháp IRR. Phương pháp này đánh giá khả năng bù đắp chi phí sử dụng vốn của dự án so với tính rủi ro của nó. Nếu dự án có  $IRR > r$  (chi phí sử dụng vốn), nghĩa là thu nhập sau khi đã trừ chi phí đầu tư còn lại một khoản lãi, nó được tích lũy làm tăng tài sản của DN. Do vậy, việc chọn các dự án có IRR lớn hơn chi phí sử dụng vốn sẽ làm tăng tài sản của DN.

- Trong trường hợp dự án có nhiều yếu tố rủi ro (môi trường có nhiều biến động), PAĐT với quy mô vừa và nhỏ hoặc đối với DN có chiến lược thu hồi vốn nhanh thì DN nên lựa chọn phương pháp kỳ hoàn vốn để ra quyết định đầu tư. Theo phương pháp này, nếu rút ngắn thời gian hoàn vốn thì rủi ro ít hay nói cách khác phương pháp này chú trọng xem xét lợi ích ngắn hạn hơn lợi ích dài hạn. Tuy nhiên, phương pháp kỳ hoàn vốn không quan tâm tới giá trị thời gian của tiền tệ và không xem xét đến khả năng sinh lời của dự án, do đó những dự án có thời gian hoàn vốn ngắn chưa chắc đã có lợi ích hơn dự án khác, nếu phương pháp này được dùng độc lập để lựa chọn dự án thì DN có thể gặp phải sai lầm khi ra quyết định. Do vậy, DN cần phải kết hợp các phương pháp trên để đưa ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu nhất.

Trên cơ sở phân tích các thông tin, KTQT TSCĐ *cung cấp thông tin* cho nhà quản trị để ra các quyết định về đầu tư TSCĐ thông qua các báo cáo như Báo cáo dự toán chi phí đầu tư, Báo cáo phân tích thông tin thích hợp phục vụ ra quyết định,... Các quyết định đó sẽ trả lời cho các câu hỏi như: Đầu tư mua TSCĐ mới hay đi thuê? Nếu mua mới TSCĐ thì mua trong nước hay nhập khẩu? Nếu đi thuê thì thuê tài chính hay thuê hoạt động? TSCĐ được đầu tư bằng nguồn vốn chủ sở hữu hay vốn vay?...

Như vậy, để cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra các quyết định liên quan đến đầu tư, trang bị TSCĐ, KTQT TSCĐ cần thu thập, xử lý và sử dụng các kỹ thuật phân tích thông tin. Các thông tin đó phải là các thông tin thích hợp và hữu ích, giúp cho nhà quản trị đạt được mục tiêu đã đề ra.

### **1.3.2. Kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý, sử dụng tài sản cố định**

Khi đưa TSCĐ vào sử dụng, mục tiêu của DN thường là quản lý TSCĐ khoa học, hợp lý; sử dụng TSCĐ có hiệu quả; thu hồi VĐT nhanh; giảm thiểu rủi ro...

Do đó, KTQT TSCĐ phải cung cấp thông tin cho nhà quản trị để ra các quyết định về quản lý và sử dụng TSCĐ sao cho có hiệu quả cao nhất.

❖ ***Về quản lý tài sản cố định***

Trong giai đoạn sử dụng, mục tiêu của DN đặt ra là TSCĐ phải được quản lý một cách khoa học và sử dụng có hiệu quả. Để đạt được các mục tiêu này, TSCĐ phải được quản lý chặt chẽ cả về mặt hiện vật và giá trị. Việc quản lý TSCĐ được thực hiện trên hệ thống kế toán chi tiết TSCĐ tại nơi sử dụng và tại phòng kế toán.

*Kế toán TSCĐ tại nơi sử dụng* quản lý theo dõi TSCĐ về mặt hiện vật thông qua lập mã số TSCĐ, ghi Sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng. Cuối kỳ, bộ phận sử dụng báo cáo tình hình sử dụng TSCĐ và tình trạng kỹ thuật của TSCĐ tại nơi sử dụng thông qua Báo cáo tình trạng kỹ thuật TSCĐ tại nơi sử dụng.

*Kế toán TSCĐ tại phòng kế toán* quản lý theo dõi TSCĐ về mặt giá trị thông qua việc lập Thẻ TSCĐ, Sổ TSCĐ. Mọi TSCĐ trong DN phải có bộ hồ sơ riêng. “Do TSCĐ sẽ tồn tại lâu dài trong DN nên TSCĐ phải được phân loại, thống kê, đánh số và có thẻ riêng, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi TSCĐ và được phản ánh trong sổ theo dõi TSCĐ” (Đặng Thị Loan & cộng sự, 2009, 17).

Định kỳ, DN tiến hành kiểm kê TSCĐ với sự tham gia của đại diện các bộ phận kế toán, đơn vị sử dụng và bộ phận kỹ thuật. Mọi trường hợp phát hiện thừa, thiếu TSCĐ đều phải lập biên bản, xác định nguyên nhân và có biện pháp xử lý kịp thời (Đặng Thị Loan & cộng sự, 2009).

Để biết được tình hình quản lý, sử dụng TSCĐ như thế nào, *KTQT cần thu thập thông tin* từ bộ phận sử dụng tài sản, bộ phận kỹ thuật, bộ phận sửa chữa TSCĐ thông qua các chứng từ về sửa chữa TSCĐ, Sổ chi phí sửa chữa TSCĐ, Sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng, Sổ theo dõi tình hình hoạt động của máy móc, thiết bị,... Ngoài ra, KTQT còn thu thập thông tin thông qua các quy định nội bộ của DN về phân công phân nhiệm đối với cá nhân, bộ phận chịu trách nhiệm theo dõi và vận hành máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, các TSCĐ khác.

❖ ***Kế toán quản trị với việc lựa chọn chính sách khấu hao tài sản cố định***

Khi đưa TSCĐ vào sử dụng, vấn đề quan tâm đầu tiên của DN là lựa chọn chính sách khấu hao phù hợp đối với từng loại TSCĐ để vừa đảm bảo sự phù hợp giữa chi phí mà DN đã bỏ ra với lợi ích thu được trong từng kỳ kế toán nhất định, vừa đáp ứng được mục tiêu của DN.

Chính sách khấu hao là việc lựa chọn kỹ thuật phân bổ nguyên giá của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng TSCĐ. Việc lựa chọn kỹ thuật phân bổ có tác động

trực tiếp đến quá trình thu hồi VĐT. Có 2 kỹ thuật phân bổ là khấu hao đường thẳng và khấu hao nhanh. Chính sách khấu hao được xây dựng trước hết dựa trên mục tiêu quản lý của DN. Nếu DN quan tâm đến sự ổn định của chi phí, doanh thu và lợi nhuận kinh doanh giữa các kỳ thì DN nên lựa chọn phương pháp khấu hao đường thẳng. Còn nếu DN cần thu hồi VĐT nhanh và tránh rủi ro khi đầu tư thì DN nên sử dụng phương pháp khấu hao nhanh. Như vậy, chính sách khấu hao sẽ quyết định việc lựa chọn phương pháp khấu hao của DN. Lựa chọn phương pháp khấu hao thích hợp là biện pháp quan trọng để bảo toàn vốn cố định và cũng là một căn cứ quan trọng để xác định thời gian hoàn VĐT vào TSCĐ từ các nguồn tài trợ dài hạn. “Tuy nhiên, không có phương pháp khấu hao nào được coi là phương pháp lý tưởng” (Hùng Mạnh, 1998, 61). Mỗi phương pháp khấu hao đều có ưu điểm và hạn chế của nó. Một phương pháp khấu hao thích hợp cần phân bổ giá trị của TSCĐ một cách hợp lý trong suốt thời gian sử dụng của nó sao cho trong mỗi kỳ kế toán, DN có thể đạt được sự phù hợp giữa chi phí khấu hao và lợi nhuận thu được. Nếu phương pháp khấu hao được chọn là không phù hợp thì lợi nhuận được xác định sẽ không chính xác đồng thời giá trị của TSCĐ trên BCĐKT sẽ lớn hơn hoặc nhỏ hơn giá trị thực của nó. DN lựa chọn phương pháp khấu hao không những dựa vào mục tiêu của DN mà còn căn cứ bản chất của hoạt động SXKD, đặc điểm của từng loại TSCĐ, điều kiện sử dụng TSCĐ... Các phương pháp khấu hao TSCĐ mà DN có thể lựa chọn như phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần (phương pháp khấu hao nhanh) và phương pháp khấu hao theo sản lượng. Một DN có thể sử dụng các phương pháp khấu hao khác nhau cho từng loại TSCĐ. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp khấu hao cho từng loại TSCĐ phải được thực hiện nhất quán, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản đó.

Như vậy, để có các thông tin đưa ra quyết định về áp dụng phương pháp khấu hao TSCĐ, KTQT dựa trên các chứng từ liên quan đến xác định nguyên giá của TSCĐ; văn bản quy định về nội dung và điều kiện áp dụng của các phương pháp khấu hao, quy định của luật thuế đối với chi phí khấu hao; điều kiện sử dụng TSCĐ, đặc tính hao mòn của TSCĐ nhanh hay chậm, thời gian sử dụng ước tính... Đó cũng chính là căn cứ để lập Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ. Số liệu khấu hao TSCĐ từ Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ của kỳ kế toán sẽ là cơ sở để dự toán lợi nhuận, dự toán số thuế thu nhập doanh nghiệp cho kỳ kế toán. Từ đó, theo mục tiêu của nhà quản trị, thông tin đáp ứng yêu cầu ra quyết định lựa chọn phương pháp khấu hao phù hợp.

❖ ***Đánh giá hiệu quả đầu tư, sử dụng tài sản cố định***

Trong quá trình sử dụng và sau sử dụng TSCĐ, DN phải đánh giá được hiệu quả đầu tư và hiệu quả sử dụng TSCĐ để từ đó có những quyết định phù hợp.

Mục tiêu của DN đối với việc sử dụng TSCĐ đó là sử dụng hết công suất của máy móc, thiết bị; đối với nhà làm việc, kho bãi, nhà xưởng phải khai thác sử dụng hết diện tích mặt bằng, đối với những TSCĐ khác phải sử dụng hết công năng của tài sản. Tuy nhiên, DN vẫn phải đảm bảo TSCĐ ở trạng thái hoạt động tốt nhất trong suốt vòng đời ước tính sử dụng. Do đó, DN phải có kế hoạch bảo dưỡng, sửa chữa TSCĐ thường xuyên và định kỳ, đảm bảo duy trì và kéo dài “tuổi thọ” của TSCĐ.

Bên cạnh việc lựa chọn chính sách khấu hao phù hợp thì kiểm tra, đánh giá hiệu quả đầu tư, hiệu quả sử dụng TSCĐ cũng là một khâu quan trọng của công tác quản trị DN. Nếu như bộ phận kỹ thuật, bộ phận sử dụng TSCĐ có thể cung cấp thông tin về số lượng, chất lượng của TSCĐ hiện có đang sử dụng tại DN; bộ phận kế hoạch, kinh doanh có thể cung cấp thông tin về giá cả trên thị trường của TSCĐ cần đầu tư thì bộ phận kế toán có thể cung cấp thông tin về: tổng giá trị TSCĐ hiện có và cơ cấu từng loại TSCĐ trong tổng giá trị TSCĐ; nguyên giá, GTHMLK và GTCL của từng TSCĐ đang sử dụng tại mỗi bộ phận trong DN.

*Đánh giá về tình hình đầu tư TSCĐ:* Những thông tin về TSCĐ do các bộ phận nội bộ cung cấp sẽ là cơ sở để tổng hợp, phân tích và đưa ra kế hoạch đầu tư TSCĐ mới hoặc lập kế hoạch, dự toán chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp TSCĐ phù hợp với năng lực tài chính, đảm bảo sự hợp lý trong SXKD của DN. Đây chính là những thông tin mang tính dự báo tương lai cho việc đầu tư mua sắm TSCĐ, triển vọng sử dụng của TSCĐ. Ngoài ra, để có các thông tin hữu ích về đầu tư TSCĐ, KTQT TSCĐ cần xây dựng hệ thống chỉ tiêu phản ánh tình hình đầu tư, trang bị TSCĐ trong DN (Phụ lục 1.1). Số liệu các chỉ tiêu này được KTQT TSCĐ thu nhận từ các sổ kế toán liên quan và BCTC của DN. Sau đó, kế toán so sánh các chỉ tiêu về tình hình đầu tư, trang bị TSCĐ của năm nay so với những năm trước để thấy được mức độ đầu tư của DN vào TSCĐ.

*Đánh giá về tình trạng kỹ thuật của TSCĐ:* Ngoài việc nắm bắt tình hình sử dụng TSCĐ tại các bộ phận thì DN còn phải tiến hành đánh giá tình trạng kỹ thuật của từng TSCĐ trong DN. Việc phân tích tình trạng kỹ thuật của TSCĐ nhằm đánh giá đúng mức TSCĐ của DN còn mới hay cũ hoặc mức độ mới, cũ như thế nào; cần sửa chữa hoặc thay thế bằng tài sản mới hay không... Để đạt được điều này, kế toán cần xây dựng hệ thống chỉ tiêu phản ánh tình trạng kỹ thuật và tình hình sử dụng

TSCĐ trong DN (Phụ lục 1.2). Số liệu phản ánh các chỉ tiêu này được KTQT thu thập từ các BCTC do KTTC cung cấp và tài liệu do bộ phận kỹ thuật cung cấp.

*Đánh giá về hiệu quả sử dụng TSCĐ:* Khi đánh giá hiệu quả sử dụng của TSCĐ sẽ giúp nhà quản trị đánh giá được tình hình đầu tư và sử dụng TSCĐ có hợp lý hay không, từ đó có những biện pháp quản lý cả về mặt hiện vật cũng như giá trị một cách tốt nhất, đáp ứng được yêu cầu SXKD của DN. Căn cứ vào đặc điểm hoạt động SXKD, đặc điểm tổ chức quản lý, yêu cầu quản trị nội bộ DN, kế toán xây dựng các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN (Phụ lục 1.3). Để xây dựng được các chỉ tiêu này, KTQT cần thu thập thông tin từ bộ phận sử dụng tài sản và BCTC do bộ phận KTTC cung cấp.

Như vậy, căn cứ vào thông tin do các bộ phận liên quan cung cấp, kế toán thu thập, tổng hợp, phân tích và đánh giá về tình hình quản lý, sử dụng TSCĐ. Sau một kỳ kinh doanh, việc đánh giá các nguồn lực đầu vào nói chung và hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng có ý nghĩa rất lớn đối với quản trị DN. 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. Việc đánh giá hiệu quả sử dụng của TSCĐ là cơ sở để 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 sản xuất, hoàn chỉnh kết cấu TSCĐ nhằm khai thác và sử dụng tài sản một cách hợp lý, hiệu quả. Hiệu quả sử dụng TSCĐ phản ánh trình độ sử dụng TSCĐ của DN đạt được kết quả cao nhất với chi phí về TSCĐ là nhỏ nhất.

Các thông tin về tình hình đầu tư, tình hình sử dụng và hiệu quả sử dụng TSCĐ được KTQT cung cấp dưới dạng các báo cáo KTQT như: Báo cáo tình hình tăng giảm TSCĐ; Báo cáo khấu hao TSCĐ; Báo cáo tình trạng kỹ thuật TSCĐ, Báo cáo về hiệu quả sử dụng TSCĐ... Các báo cáo này được lập với mục đích cung cấp thông tin về TSCĐ cho nội bộ DN. Vì vậy, nó không mang tính chất bắt buộc và phụ thuộc vào yêu cầu cung cấp thông tin của nhà quản trị DN.

Tóm lại, để ra các quyết định liên quan đến TSCĐ thì nhà quản trị cần thu nhận thông tin từ nhiều bộ phận trong đơn vị, trong đó KTQT TSCĐ có vai trò là trung tâm trong việc cung cấp các thông tin đó. Thông tin do KTQT TSCĐ cung cấp giúp cho DN nắm bắt được hiện trạng và hiệu quả sử dụng TSCĐ ở từng bộ phận sử dụng để có phương hướng chỉ đạo trong quá trình đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ của các kỳ tiếp theo.

#### **1.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định trong doanh nghiệp**

Kế toán TSCĐ trong DN chịu sự tác động của nhiều nhân tố khác nhau gồm các nhân tố bên trong và bên ngoài DN. Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đó đến kế toán TSCĐ cũng khác nhau. Có thể chia các nhân tố đó thành hai nhóm:

##### **1.4.1. Các nhân tố bên trong**

Nhóm các nhân tố bên trong là những nhân tố ngay trong chính nội tại tại DN, bao gồm: quy mô, đặc điểm hoạt động SXKD; quan điểm và nhận thức của nhà quản trị DN; trình độ của nhân viên kế toán.

##### ***Thứ nhất, quy mô và đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp***

Quy mô và đặc điểm hoạt động SXKD của DN được xem là nhân tố ảnh hưởng khá lớn đến kế toán TSCĐ trong DN. Theo nhóm tác giả Michael Lucas & cộng sự (2013) thì lĩnh vực hoạt động của các DN có tác động đáng kể đến các công việc thực hiện của kế toán trong đó có kế toán TSCĐ. Khi DN lớn mạnh về mặt quy mô đòi hỏi phải có các công cụ quản lý kinh tế phù hợp hơn. Đối với DN sản xuất, khi quy mô mở rộng đồng nghĩa với việc DN phải tăng cường đầu tư TSCĐ như xây dựng nhà xưởng, máy móc, thiết bị sản xuất, phương tiện vận tải,... Như vậy, khi quy mô sản xuất càng mở rộng thì số lượng TSCĐ càng tăng lên dẫn tới việc quản lý, ghi nhận và theo dõi tình hình sử dụng TSCĐ càng khó khăn và phức tạp hơn. Ngoài ra, đặc điểm SXKD của DN cũng tác động đáng kể đến kế toán TSCĐ.

##### ***Thứ hai, quan điểm và nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp***

Quan điểm và nhận thức của nhà quản trị DN có vai trò quyết định đối với mục tiêu chung của DN. Nhận thức của nhà quản trị DN là nhân tố quyết định đến kế toán TSCĐ. Với những nhà quản trị có trình độ quản lý tốt thì nhu cầu đòi hỏi cung cấp thông tin sẽ đa dạng hơn. Do đó, họ thường có nhu cầu tổ chức tốt công tác KTQT, nhằm cung cấp thông tin để ra các quyết định phù hợp. Trong nghiên cứu của tác giả Kamilh Ahmad (2012) đã chỉ ra rằng quan điểm hay nhận thức của nhà quản trị DN ảnh hưởng đến toàn bộ hoạt động của DN cũng như các công cụ kỹ thuật quản lý mà DN sẽ lựa chọn trong đó có kế toán TSCĐ. Quan điểm, nhận thức của nhà quản trị sẽ quyết định DN đầu tư vào TSCĐ như thế nào, yêu cầu cung cấp thông tin về TSCĐ ra sao? Chẳng hạn, việc trích khấu hao TSCĐ phụ thuộc vào quan điểm của nhà quản trị là thận trọng hay mạnh dạn, quyết định khấu hao TSCĐ nhanh hay chậm? Quyết định đầu tư bằng nguồn vốn vay hay vốn của chủ sở hữu? Đi vay thì vay của tổ chức tín dụng nào? Nếu nhà quản trị có trình độ nhận thức tốt



thì các quy chế về quản lý, đầu tư và sử dụng TSCĐ trong DN sẽ được xây dựng một cách khoa học, hợp lý. Bên cạnh đó, khi nhà quản trị coi trọng KTQT TSCĐ sẽ yêu cầu KTQT TSCĐ cung cấp thường xuyên hơn các báo cáo KTQT TSCĐ như Báo cáo về tình hình đầu tư TSCĐ; Báo cáo tăng, giảm và khấu hao TSCĐ; Báo cáo tình hình sử dụng TSCĐ...

### ***Thứ ba, trình độ nhân viên kế toán***

Nguồn lực con người luôn đóng một vai trò trung tâm trong mọi hoạt động của DN. Do đó, nhiều nghiên cứu cho thấy năng lực và trình độ của nhân viên kế toán là nhân tố quyết định chất lượng và hiệu quả công tác kế toán. Theo Đỗ Thị Thu Hằng (2016), nhân viên kế toán là những người thực hiện các kỹ thuật/công cụ kế toán. Vì vậy, trình độ sử dụng các kỹ thuật/công cụ kế toán của họ sẽ ảnh hưởng đến mức độ thực hiện kế toán tại các DN. Nếu trình độ, năng lực của nhân viên kế toán bị hạn chế, làm việc không chuyên nghiệp, có thể dẫn đến việc thu thập, phản ánh và cung cấp thông tin TSCĐ không đầy đủ, kịp thời, khách quan. Do đó, nhân viên kế toán cần phải am hiểu về mọi hoạt động SXKD của DN, linh hoạt trong việc xử lý thông tin và phối hợp tốt với các bộ phận chức năng khác trong DN. Ngược lại, khi nhân viên kế toán có trình độ nhận thức và kỹ năng thực hành kế toán tốt sẽ ghi nhận, xử lý, phân tích các thông tin về TSCĐ một cách khoa học, hợp lý từ khi đầu tư đến khi đưa vào sử dụng, thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Do đó, kế toán sẽ cung cấp thông tin về TSCĐ cho nhà quản trị DN ra các quyết định phù hợp, kịp thời, đúng đắn.

### **1.4.2. Các nhân tố bên ngoài**

Nhóm các nhân tố bên ngoài là những nhân tố khách quan bên ngoài DN có ảnh hưởng nhất định đến kế toán TSCĐ trong DN, bao gồm: thị trường và sự cạnh tranh; môi trường pháp lý về kế toán; ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán.

### ***Thứ nhất, thị trường và sự cạnh tranh***

Trong sự cạnh tranh khốc liệt của nền kinh tế thị trường như hiện nay, các DN luôn phải cố gắng tìm mọi giải pháp để tăng cường sức cạnh tranh, chiếm lĩnh thị trường. Để đạt được điều đó đòi hỏi DN phải thận trọng trong đầu tư, nắm rõ khả năng của các đối thủ cạnh tranh. Từ đó, xây dựng và lựa chọn PAĐT phù hợp, tạo được lợi thế riêng cho DN trên thương trường. Chất lượng sản phẩm, dịch vụ của DN phụ thuộc rất lớn vào máy móc, thiết bị, công nghệ. Do vậy, cạnh tranh là động lực mạnh mẽ để các DN phải tăng cường đầu tư máy móc, thiết bị tiên tiến hiện đại để đáp ứng được nhu cầu thị hiếu của khách hàng. DN đứng trước sự lựa chọn, hoặc

là phải thay đổi, đầu tư máy móc, thiết bị công nghệ mới, hoặc là chấp nhận thất bại. Đây chính là lý do làm cho giá trị đầu tư TSCĐ tăng lên. Theo Trần Ngọc Hùng (2016) “đối với môi trường kinh doanh càng cạnh tranh thì các DN càng cần phải vận dụng các công cụ kỹ thuật của kế toán nhằm dự báo, tập hợp thông tin để ra quyết định phù hợp nhằm giảm thiểu rủi ro trong kinh doanh. Ngoài ra nếu mức độ cạnh tranh càng cao đòi hỏi kỹ thuật vận dụng càng phức tạp”. Như vậy, có thể thấy yếu tố cạnh tranh là động lực rất lớn thúc đẩy DN đầu tư mạnh mẽ vào TSCĐ theo hướng hiện đại hóa, góp phần tăng năng lực cạnh tranh của DN, ảnh hưởng đáng kể đến kế toán TSCĐ.

### ***Thứ hai, môi trường pháp lý về kế toán***

Kế toán là một công cụ quản lý kinh tế, có chức năng thông tin và kiểm tra các hoạt động kinh tế - tài chính trong đơn vị và nó bị chi phối bởi các chính sách quy định hiện hành như Luật Kế toán, CMKT, CĐKT... Đây được coi là hành lang pháp lý quan trọng đảm bảo tính hợp pháp của các thông tin kế toán TSCĐ. Đó là những hướng dẫn để đảm bảo tính thống nhất trong thực hành kế toán TSCĐ tại các đơn vị đồng thời cũng là những căn cứ để kiểm tra, đánh giá tình hình thực hiện kế toán TSCĐ có tuân thủ theo đúng các quy định pháp lý hay không. Khi các chính sách này thay đổi thì kế toán TSCĐ tại các đơn vị phải vận dụng theo sự thay đổi đó một cách linh hoạt và kịp thời.

Tại các tập đoàn kinh tế nhà nước gồm nhiều đơn vị thành viên có mô hình tổ chức khá phức tạp, có nhiều nghiệp vụ kinh tế đặc thù, số lượng và chủng loại TSCĐ được đầu tư rất lớn, do đó nếu những quy định về kế toán TSCĐ trong các DN thuộc tập đoàn kinh tế không rõ ràng và đầy đủ sẽ dễ dẫn đến tình trạng cung cấp thông tin TSCĐ chông chéo hoặc cung cấp thông tin không đầy đủ về hiện trạng của TSCĐ; các giao dịch tăng, giảm TSCĐ; tình hình quản lý, sử dụng TSCĐ trong DN. Do vậy, cần phải thiết lập một hành lang pháp lý cho công tác kế toán tại các DN trong đó có kế toán TSCĐ (Nguyễn Thị Nga, 2017).

### ***Thứ ba, ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán***

Trong các DN sản xuất thuộc tập đoàn kinh tế thường có số lượng, chủng loại TSCĐ đa dạng, phong phú nên khối lượng giao dịch về TSCĐ là rất lớn. Do vậy, quá trình thu nhận, xử lý thông tin kế toán TSCĐ cần có sự kết hợp với nhiều phương pháp kỹ thuật khác, trong đó có sự hỗ trợ của máy tính và các phần mềm xử lý thông tin. Công nghệ thông tin (CNTT) là cầu nối giúp rút ngắn thời gian thực hiện trong quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán TSCĐ. Khối

lượng công việc tính toán, xử lý số liệu kế toán về TSCĐ sẽ được giảm bớt, nhanh chóng, hiệu quả, chính xác là do có sự hỗ trợ của CNTT. Cụ thể, việc ứng dụng phần mềm kế toán đã giúp DN giảm được chi phí nhân công do giảm được số lượng nhân sự phòng kế toán. Theo Đỗ Thị Thu Hằng (2016): “Việc ứng dụng CNTT sẽ giúp nhà quản trị có bước đột phá trong việc sử dụng thông tin, thông tin sẽ được nâng cao cả về chất và lượng, đồng thời vẫn đảm bảo nhanh nhạy và hữu ích cho nhà quản trị”. Ngoài ra, do TSCĐ thường được đặt ở nhiều vị trí khác nhau trong DN nên vấn đề theo dõi, quản lý và sử dụng TSCĐ trong DN sẽ trở nên phức tạp nếu không có sự trợ giúp của phần mềm quản lý tài sản. Tuy nhiên, không phải DN nào cũng có điều kiện để ứng dụng sự tiến bộ của khoa học kỹ thuật và CNTT trong quản lý, sử dụng và theo dõi TSCĐ.

## **1.5. Kế toán tài sản cố định tại một số quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam**

### **1.5.1. Kế toán tài sản cố định tại một số quốc gia trên thế giới**

Tại các nước phát triển trên thế giới, khoa học kế toán đã trở thành công cụ không thể thiếu được đối với công tác quản lý của DN đặc biệt là trong các tập đoàn kinh tế ở các quốc gia phát triển như Mỹ, Úc... Trong nhiều năm qua, hệ thống kế toán Mỹ đã ban hành nhiều CMKT về TSCĐ, chính vì vậy Ủy ban Chuẩn mực KTTTC Mỹ (Financial Accounting Standards Board - FASB) có nhiều kinh nghiệm khi xây dựng các quy định và nguyên tắc kế toán TSCĐ. Bên cạnh đó, Trung Quốc là quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi, có nhiều điểm tương đồng với Việt Nam. Đặc biệt, Trung Quốc và Mỹ là một trong những quốc gia có sản lượng khai thác than hàng đầu thế giới. Xuất phát từ các lý do trên, tác giả đã lựa chọn kế toán TSCĐ của Mỹ và Trung Quốc để nghiên cứu, học tập kinh nghiệm, từ đó đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN Việt Nam nói chung và các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng mang tính khoa học hơn.

#### ***1.5.1.1. Kế toán tài sản cố định theo hệ thống kế toán Mỹ***

##### ***❖ Kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế toán tài chính***

Đầu thế kỷ 20, các quy định trong hệ thống kế toán Mỹ cho phép sự lựa chọn các cơ sở tính giá khác nhau, trong đó có các cơ sở tính giá ngoài giá gốc như giá trị thuần có thể thực hiện được và giá hiện hành. Tuy nhiên, kể từ cuộc khủng hoảng tài chính năm 1929 - 1933, giá gốc được xác định là cơ sở định giá chủ yếu trong kế toán TSCĐ. Bước vào những năm 1980, FASB với tư cách là tổ chức lập quy chủ yếu về KTTTC Mỹ đã ban hành khuôn mẫu lý thuyết kế toán, trong đó công bố các

thuộc tính về giá trị của các yếu tố BCTC. Theo đó, giá gốc là một trong các thuộc tính cơ bản khi đo lường giá gốc của các yếu tố này. Tính đến tháng 6/2012, FASB đã ban hành 8 khái niệm KTTC và 9 bộ CMKT được tổng hợp theo chủ đề trên cơ sở 168 CMKT tài chính. Hệ thống CMKT tài chính Mỹ hiện hành vẫn sử dụng giá gốc là cơ sở tính giá cơ bản trong kế toán.

Những chuẩn mực liên quan đến TSCĐ bao gồm: ASC 360 “Bất động sản, nhà máy, thiết bị”, chi tiết ở ASC 360 -10 “Bất động sản, nhà máy, thiết bị”; ASC 350 “Tài sản vô hình, lợi thế thương mại”; ASC 985 “Tài sản vô hình”; FAS 144 “Kế toán giảm giá trị và thanh lý tài sản”; FAS 142 “Lợi thế thương mại và các tài sản vô hình khác”; FAS 2 “Kế toán chi phí nghiên cứu và phát triển”...

#### **✓ Kế toán tài sản cố định hữu hình**

*Về đo lường và ghi nhận ban đầu:* Theo ASC 360-10, nhà xưởng, thiết bị được ghi nhận là tài sản khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản và nguyên giá của tài sản được xác định một cách chắc chắn. Việc xác định giá trị tại thời điểm ghi nhận ban đầu của TSCĐHH theo IAS 16 và ASC 360 -10 là giống nhau. Theo đó tại các DN của Mỹ, TSCĐHH được ghi nhận ban đầu theo giá gốc (nguyên giá). Nguyên giá TSCĐHH gồm tất cả các chi phí cần thiết và hợp lý để đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Đối với máy móc, thiết bị, nguyên giá được xác định trên cơ sở giá mua, cộng (+) các chi phí đưa tài sản vào sử dụng trừ (-) các khoản giảm giá được hưởng. Còn nguyên giá của nhà cửa, vật kiến trúc là giá trị công trình được xây dựng, gồm chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, phí thiết kế, phí bảo hiểm, phí xin giấy phép...

*Về đo lường và ghi nhận TSCĐHH sau ghi nhận ban đầu:* TSCĐHH vẫn được ghi nhận sau ban đầu theo giá gốc. Như vậy, US GAAP cho phép ghi nhận ban đầu và ghi nhận sau ban đầu TSCĐHH đều theo giá gốc, không cho phép đánh giá lại TSCĐHH. Các DN Mỹ xác định và ghi nhận TSCĐ sau ban đầu theo GTCL được xác định bằng nguyên giá trừ (-) GTHMLK và các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ (nếu có) (Joanne M. Flood, 2017).

*Về kế toán giá trị suy giảm của TSCĐHH:* Theo ASC 360-10-35-17, nếu GTCL của một tài sản hoặc nhóm tài sản (đang sử dụng) cao hơn giá trị có thể thu hồi của tài sản thì DN phải xác định khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ. Về các dấu hiệu suy giảm giá trị TSCĐ, theo ASC 360-10-35- 21 đưa ra cũng tương tự như IAS 36. Như vậy, khi xuất hiện một trong các dấu hiệu suy giảm giá trị, DN phải xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐ. Giá trị có thể thu hồi của TSCĐ là

giá cao hơn giữa GTHL trừ chi phí bán và giá trị sử dụng của tài sản. Như đã trình bày, dấu hiệu suy giảm giá trị TSCĐHH được nhận biết bao gồm dấu hiệu bên trong và dấu hiệu bên ngoài. Khi TSCĐHH có dấu hiệu suy giảm giá trị thì sẽ được kiểm tra giá trị có thể thu hồi. Nếu giá trị có thể thu hồi của tài sản nhỏ hơn giá trị ghi sổ thì kế toán phải ghi nhận giá trị suy giảm của TSCĐ: ghi tăng chi phí và ghi giảm TSCĐ đúng bằng giá trị suy giảm. Điểm khác biệt giữa DN các nước tuân thủ theo IAS và các DN của Mỹ là theo IAS 36, khi có dấu hiệu phục hồi giá trị TSCĐ, giá trị có thể thu hồi của TSCĐ trở nên cao hơn giá trị ghi sổ, kế toán ghi tăng giá trị TSCĐ đồng thời ghi tăng thu nhập. Nhưng các DN Mỹ không ghi tăng giá trị TSCĐ đồng thời không ghi tăng thu nhập khi TSCĐ có dấu hiệu phục hồi giá trị (Joanne M. Flood, 2017).

*Về trình bày thông tin kế toán TSCĐHH: ASC 360 -10 yêu cầu trình bày thông tin về TSCĐHH cũng tương tự như IAS 16, do đó các thông tin về TSCĐHH được các DN của Mỹ trình bày trên BCTC bao gồm các thông tin về: phương pháp xác định nguyên giá TSCĐ; phương pháp khấu hao; thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao; nguyên giá GTHMLK và GTCL vào đầu kỳ và cuối kỳ; nguyên giá TSCĐ tăng, giảm trong kỳ...(Joanne M. Flood, 2017).*

#### ***✓ Kế toán tài sản cố định vô hình***

Theo US GAAP, kế toán TSCĐVH được quy định trong ASC 350, 985 và FAS 02. Theo đó, trong các DN của Mỹ, TSCĐVH được ghi nhận ban đầu và ghi nhận sau ban đầu theo giá gốc (Joanne M. Flood, 2017). Trong các DN ngành khai khoáng của Mỹ, kế toán ghi nhận chi phí thăm dò tài nguyên là TSCĐVH nếu khi kết thúc quá trình thăm dò tìm ra trữ lượng khoáng sản. Đồng thời, quyền khai thác khoáng sản cũng được các DN này ghi nhận là TSCĐVH có thời gian khấu hao tương ứng với thời gian ghi trong giấy phép khai thác. Còn chi phí hoàn nguyên môi trường được ghi nhận là chi phí trực tiếp cấu thành nguyên giá của TSCĐHH (Mohan R. Lavi, 2016).

#### ***❖ Kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế toán quản trị***

Là một quốc gia có nền kinh tế phát triển số một thế giới và tiên phong trong nhiều lĩnh vực, trong đó có sự phát triển của hệ thống kế toán. Vào những năm đầu thế kỷ 19, mô hình KTQT đã bắt đầu xuất hiện ở Mỹ trong đó có KTQT chi phí, KTQT TSCĐ vẫn sử dụng hệ thống chứng từ kế toán, TKKT và sổ kế toán của bộ phận KTTC để thu thập thông tin. Để cung cấp thông tin cho quá trình ra các quyết định liên quan đến TSCĐ, KTQT TSCĐ đã sử dụng các phương pháp phân tích đầu

tư có dòng tiền thu, chi trong tương lai của PAĐT kết hợp với phân tích các chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng của TSCĐ. Thông qua phân tích các chỉ tiêu đó, KTQT TSCĐ đã cung cấp nhiều thông tin hữu ích về cơ cấu đầu tư TSCĐ của DN, tình hình sử dụng TSCĐ, từ đó nhà quản trị DN có các quyết định phù hợp và đúng đắn.

### **1.5.1.2. Kế toán tài sản cố định theo hệ thống kế toán Trung Quốc**

#### **❖ Kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế toán tài chính**

Hiện nay, Bộ Tài chính Trung Quốc ban hành hai hệ thống kế toán gồm: (1) Hệ thống kế toán dành cho các DN kinh doanh (The Accounting System for Business Enterprises - ASBE); (2) Hệ thống CMKT dành cho các DN kinh doanh (The Accounting Standar for Business Enterprises, 2006 - CAS 2006) và các hướng dẫn chuẩn mực. Đối với kế toán TSCĐ, các chuẩn mực chi phối trực tiếp bao gồm: ASBE 4 “TSCĐ hữu hình”, ASBE 6 “Tài sản vô hình”, ASBE 8 “Suy giảm giá trị tài sản” và các hướng dẫn, chuẩn mực khác có liên quan.

Trung Quốc là quốc gia có sản lượng than khai thác đứng hàng đầu thế giới, chiếm gần 28% sản lượng hàng năm của thế giới. Với nguồn tài nguyên mỏ phong phú và hệ thống quản lý tiên tiến, các công ty lớn như Shenhua Group và Yankuang Minning Group... đã nhập khẩu rất nhiều thiết bị khai thác hạng nặng để phục vụ cho khai thác than. Kế toán TSCĐ trong các DN khai thác than của Trung Quốc có một số điểm chính sau:

*Về đo lường và ghi nhận TSCĐ:* CAS 2007 cho phép áp dụng GTHL cho tài sản là BĐSĐT và các tài sản sinh học, còn đối với TSCĐHH như nhà máy, thiết bị và các TSCĐ vô hình thì không được áp dụng GTHL để ghi nhận. Do đó, áp dụng các chuẩn mực ASBE về TSCĐ, các DN khai khoáng Trung Quốc cho phép đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá gốc. Chính vì vậy, TSCĐ đều được ghi nhận ban đầu theo nguyên giá (giá gốc) và ghi nhận sau ban đầu theo GTCL được xác định bằng nguyên giá trừ (-) GTHMLK trừ và các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ (nếu có) (Lorenzo Riccardi, 2016).

Quyền khai thác được các DN khai khoáng của Trung Quốc ghi nhận là TSCĐVH và tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng tương ứng với thời gian ghi trong giấy phép khai thác. Bên cạnh đó, chi phí thăm dò khoáng sản nếu có kết quả phát hiện được trữ lượng khoáng sản thì chi phí đó sẽ được ghi nhận là TSCĐ vô hình, nếu không phát hiện ra trữ lượng khoáng sản sẽ ghi nhận chi phí thăm dò vào CPSX của DN. Ngoài ra, sau khi khai thác xong mỏ khoáng sản, DN phải có

nghĩa vụ phục hồi môi trường tại địa điểm khai thác, khi đó phát sinh chi phí hoàn nguyên môi trường. Chi phí hoàn nguyên môi trường được ước tính và ghi nhận là chi phí trực tiếp cấu thành nguyên giá của TSCĐHH.

*Về kế toán suy giảm giá trị TSCĐ:* Khi TSCĐ có dấu hiệu suy giảm giá trị, DN phải xác định giá trị có thể thu hồi được của các TSCĐ đó, nếu giá trị có thể thu hồi nhỏ hơn GTCL của TSCĐ thì chứng tỏ TSCĐ đó bị suy giảm giá trị. Kế toán xác định giá trị suy giảm của tài sản và ghi tăng chi phí đồng thời ghi giảm TSCĐ. Khi bắt đầu ban hành CMKT suy giảm giá trị tài sản, Trung Quốc đã cho phép ghi nhận khi TSCĐ có dấu hiệu phục hồi giá trị, nhưng sau đó đã sửa đổi thành không cho phép ghi nhận phục hồi giá trị. Do đó, hiện nay các DN Trung Quốc không thực hiện ghi phục hồi giá trị khi TSCĐ có dấu hiệu phục hồi (Lorenzo Riccardi, 2016).

Như vậy, việc đo lường và ghi nhận TSCĐ của các DN Mỹ và Trung Quốc có nhiều điểm tương đồng như: chỉ áp dụng giá gốc, không áp dụng giá đánh giá lại, đồng thời có ghi nhận sự suy giảm giá trị của tài sản nếu có dấu hiệu tài sản bị suy giảm giá trị nhưng không ghi tăng giá trị TSCĐ khi tài sản có dấu hiệu phục hồi giá trị.

#### ❖ *Kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế toán quản trị*

Những năm cuối 1980, những dấu hiệu kinh tế thị trường chỉ mới xuất hiện ở Trung Quốc và KTQT bắt đầu hình thành, phát triển từ đó. Sự phát triển của nền kinh tế thị trường cùng chính sách cải cách kế toán của Trung Quốc đã làm cho hệ thống kế toán, KTQT thay đổi theo chiều hướng tích cực. Đối với KTQT TSCĐ, các DN Trung Quốc cũng sử dụng hệ thống chứng từ, TKKT và sổ kế toán của KTTTC để thu thập, phân tích thông tin quá khứ đồng thời căn cứ vào các dự toán, kế hoạch được lập để phân tích các thông tin tương lai. Đặc biệt kế toán sử dụng các chỉ tiêu kinh tế đánh giá tình hình đầu tư TSCĐ, tình trạng kỹ thuật và hiệu quả sử dụng TSCĐ để từ đó cung cấp các thông tin quan trọng giúp nhà quản trị doanh nghiệp ra các quyết định về đầu tư, sử dụng và thanh lý, nhượng bán TSCĐ.

#### **1.5.2. Bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam**

Trên cơ sở nghiên cứu những tài liệu về kế toán TSCĐ trên thế giới mà trọng tâm là ở các DN của Mỹ, Trung Quốc, có thể rút ra một số kinh nghiệm cho các DN Việt Nam nói chung và các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng trong quá trình hoàn thiện kế toán TSCĐ như sau:

##### ***Thứ nhất, về lựa chọn cơ sở tính giá đối với tài sản cố định***

Trong điều kiện thị trường hoạt động của Việt Nam chưa phát triển, việc áp dụng giá đánh giá lại đối với TSCĐ là điều khó có thể thực hiện được. Do đó, theo

kinh nghiệm của Mỹ, Trung Quốc và một số quốc gia khác, các DN Việt Nam vẫn nên lựa chọn cơ sở giá gốc để đo lường, ghi nhận TSCĐ.

Theo kế toán Mỹ và Trung Quốc, TSCĐ được ghi nhận sau ban đầu theo nguyên tắc giá gốc kết hợp với phản ánh sự suy giảm giá trị tài sản của TSCĐ. Trong điều kiện của Việt Nam hiện nay, nếu đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá gốc thuần túy thì sẽ không phản ánh được giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm báo cáo. Do đó, trong tương lai khi Việt Nam đã ban hành CMKT về Suy giảm giá trị tài sản, chuẩn mực về GTHL và các điều kiện khác đáp ứng được yêu cầu áp dụng GTHL, trong trường hợp TSCĐ bị suy giảm giá trị thì DN nên ghi nhận và trình bày sự suy giảm giá trị của TSCĐ trên BCTC.

***Thứ hai, về xác định và ghi nhận một số giao dịch tài sản cố định có tính chất đặc thù của DN khai khoáng***

- Theo kinh nghiệm của các DN khai khoáng của Mỹ và Trung Quốc, cũng như để tuân thủ theo VAS 04, Thông tư 200, các DN khai thác than thuộc TKV nên vốn hóa chi phí thăm dò khoáng sản là TSCĐVH nếu thỏa mãn các điều kiện ghi nhận.

- Chi phí quyền khai thác khoáng sản cần phải được ghi nhận theo đúng bản chất của của giao dịch. Xét về bản chất, các DN khai khoáng ghi nhận quyền khai thác khoáng sản là TSCĐVH trong trường hợp nó thỏa mãn các điều kiện ghi nhận.

- Chi phí hoàn nguyên môi trường cần được ghi nhận là chi phí cấu thành nên nguyên giá của TSCĐHH.

***Thứ ba, về kế toán suy giảm giá trị của tài sản cố định***

Khi xuất hiện một trong các dấu hiệu suy giảm giá trị, DN phải xác định giá trị có thể thu hồi của TSCĐ. Giá trị có thể thu hồi của TSCĐ là giá cao hơn giữa giá trị hợp lý trừ chi phí bán và giá trị sử dụng của tài sản. Nếu giá trị có thể thu hồi của tài sản nhỏ hơn giá trị ghi sổ thì kế toán phải ghi nhận giá trị suy giảm của TSCĐ: Ghi tăng chi phí và ghi giảm TSCĐ đúng bằng giá trị suy giảm.

Khi có dấu hiệu phục hồi giá trị TSCĐ, giá trị có thể thu hồi của TSCĐ trở nên cao hơn giá trị ghi sổ, theo kinh nghiệm của Mỹ và Trung Quốc, kế toán không ghi nhận giao dịch này để đảm bảo tuân thủ nguyên tắc thận trọng và tránh sự điều chỉnh ghi tăng thu nhập theo yêu cầu của nhà quản lý DN.

Tuy nhiên, theo kinh nghiệm của các DN khai khoáng Mỹ và Trung Quốc, để thực hiện được kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ thì cần có các quy định pháp lý



đồng bộ về suy giảm giá trị tài sản, về GTHL được ban hành, hướng dẫn cụ thể cùng với thị trường hoạt động của Việt Nam phải phát triển và hoàn thiện.

***Thứ tư, trình bày thông tin kế toán tài sản cố định***

- DN cần trình bày phương pháp đo lường giá trị TSCĐ theo giá gốc.
- Tại ngày lập BCTC, TSCĐ trong DN có dấu hiệu bị suy giảm giá trị thì kế toán cần thiết phải đánh giá được sự suy giảm giá trị đó của TSCĐ và nên trình bày các thông tin này trên BCTC.

**KẾT LUẬN CHƯƠNG 1**

Trong chương 1, luận án đã đi sâu phân tích làm sáng tỏ những vấn đề chung về TSCĐ và kế toán TSCĐ trong các DN gồm các nội dung như nhận diện, xác định giá trị ban đầu và sau ban đầu, ghi nhận và trình bày thông tin TSCĐ theo hai quan điểm giá gốc và giá đánh giá lại. Đồng thời, luận án cũng đề cập đến việc đo lường, ghi nhận những giao dịch TSCĐ có tính chất đặc thù của DN khai thác than như quyền khai thác, chi phí thăm dò khoáng sản, chi phí hoàn nguyên môi trường. Đặc biệt, luận án nhấn mạnh đến kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ, trình bày thông tin về tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt là vấn đề mà hiện nay Việt Nam chưa đề cập tới. Ngoài nghiên cứu kế toán TSCĐ dưới góc độ KTTC, luận án còn nghiên cứu kế toán TSCĐ dưới góc độ KTQT. Trên cơ sở nghiên cứu, làm rõ kế toán TSCĐ theo hệ thống kế toán của Mỹ, Trung Quốc, từ đó rút ra bài học kinh nghiệm cho kế toán TSCĐ tại các DN Việt Nam nói chung và các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng. Những vấn đề lý luận đề cập trong chương 1 là nền tảng, cơ sở để xem xét đánh giá thực trạng và đề xuất giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ trong chương 2 và chương 3.

**Chương 2**  
**THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH**  
**TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC THAN THUỘC**  
**TẬP ĐOÀN CÔNG NGHIỆP THAN - KHOÁNG SẢN VIỆT NAM**

**2.1. Tổng quan về TKV và các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

**2.1.1. Tổng quan về TKV**

**2.1.1.1. Lịch sử hình thành và quá trình phát triển của TKV**

Dấu mốc quan trọng trong sự phát triển của ngành than là khi Tổng công ty than Việt Nam được thành lập theo Quyết định số 563/TTg ngày 10/10/1994 của Thủ tướng Chính phủ. Ngày 08/08/2005, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định 198/2005/QĐ -TTg và Quyết định 199/2005/QĐ -TTg tổ chức lại Tổng công ty than Việt Nam và các đơn vị thành viên, thành lập Tập đoàn Than Việt Nam, hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con.

Ngày 26/12/2005, Thủ tướng Chính phủ ban hành Quyết định số 345/2005/QĐ -TTg thành lập Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam (TKV) trên cơ sở Tập đoàn Than Việt Nam và Tổng công ty Khoáng sản Việt Nam hoạt động theo Điều lệ được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt tại QĐ số 228/2006/ QĐ -TTg ngày 11/10/2006.

Ngày 25/06/2010, công ty mẹ - Tập đoàn chuyển thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên (TNHH MTV) do Nhà nước làm chủ sở hữu theo Quyết định 989/QĐ -TTg của Thủ tướng Chính phủ

Ngày 19/12/2013, Thủ tướng Chính phủ ban hành Nghị định số 212/2013/NĐ-CP về Điều lệ tổ chức và hoạt động của TKV có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/02/2014.

Ngày 08/08/2018, Nghị định 105/2018/NĐ-CP về Điều lệ tổ chức và hoạt động của TKV được ban hành thay thế cho Nghị định 212/2013/NĐ-CP ngày 19/12/2013.

Tên đầy đủ bằng tiếng Việt: Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam.

Tên viết tắt bằng tiếng Việt: TKV.

Tên đầy đủ bằng tiếng Anh: Vietnam National Coal and Mineral Industries Holding Corporation.

Tên viết tắt tiếng Anh: Vinacomin.

Trụ sở chính: Số 226, phố Lê Duẩn, phường Trung Phụng, quận Đống Đa, thành phố Hà Nội.

### **Lĩnh vực sản xuất kinh doanh**

Ngành nghề kinh doanh chính của TKV như sau:

- Công nghiệp than gồm: Khảo sát, thăm dò, đầu tư, xây dựng, khai thác, vận tải, sàng tuyển, chế biến, mua, bán, xuất khẩu, nhập khẩu các sản phẩm than, khí mỏ, nước ngầm ở mỏ và các khoáng sản khác đi cùng với than.
- Công nghiệp khai thác các khoáng sản và luyện kim gồm: Khảo sát, thăm dò, đầu tư, xây dựng, khai thác, vận tải, sàng tuyển, làm giàu quặng, luyện kim, gia công, chế tác, mua, bán, xuất khẩu, nhập khẩu các sản phẩm khoáng sản.
- Công nghiệp điện lực: Đầu tư, xây dựng, vận hành khai thác các nhà máy nhiệt điện đốt than, các nhà máy thủy điện nhỏ.
- Vật liệu nổ công nghiệp: Sản xuất, mua, bán, dự trữ, sử dụng, xuất nhập khẩu các loại vật liệu nổ công nghiệp (Vinacomin, 2018).

#### **2.1.1.2. Mô hình tổ chức và bộ máy quản lý của TKV**

##### **✓ Mô hình tổ chức của TKV**

Các đơn vị thành viên trong TKV có mối liên kết chặt chẽ và được tổ chức theo mô hình công ty mẹ - công ty con với cấu trúc “Tập đoàn đa cấp” (Phụ lục 2.6). Đến tháng 5/2018, không kể đến 11 công ty liên kết, Tập đoàn TKV có 66 đơn vị thành viên với mô hình tổ chức như sau:

Công ty mẹ TKV là công ty TNHH MTV do Nhà nước làm chủ sở hữu gồm 26 đơn vị trực thuộc. Công ty mẹ Tập đoàn giữ vai trò là đầu mối hoạch định các chiến lược của Tập đoàn, kết nối và điều phối hoạt động của các đơn vị thành viên.

Các công ty con của TKV là đơn vị do TKV nắm giữ quyền chi phối, được tổ chức dưới hình thức công ty cổ phần (CTCP) và công ty TNHH MTV.

Các công ty con cấp 1 có các công ty TNHH MTV do TKV nắm giữ 100% vốn điều lệ và các công ty con là CTCP do TKV nắm quyền chi phối. Trong đó có 4 Tổng công ty hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con gồm nhiều đơn vị thành viên được phân bố rộng rãi khắp cả nước.

Các công ty con cấp 2 là các công ty con của công ty con cấp 1 (Các Tổng công ty hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con). Chẳng hạn như các công ty con của Tổng công ty Khoáng sản gồm: CTCP Kim loại màu Thái Nguyên, CTCP Khoáng sản và luyện kim Cao Bằng, CTCP Gang thép Cao Bằng, CTCP đất hiếm Lai Châu,...

Các đơn vị sự nghiệp có thu gồm 5 đơn vị, là các đơn vị hạch toán độc lập, trực thuộc TKV. Bộ máy quản lý, điều hành của TKV được khái quát ở Phụ lục 2.7.

### ✓ Cơ chế phân cấp quản lý, điều hành nội bộ của TKV

Công ty mẹ là chủ sở hữu nắm giữ phần vốn góp, cổ phần chi phối tại các công ty con, để đảm bảo vừa giữ vai trò trung tâm lãnh đạo, quản lý, điều hành thống nhất, vừa đảm bảo quyền tự chủ và tính năng động của các công ty con. Công ty mẹ Tập đoàn với tư cách là chủ mỏ, trực tiếp nắm các khâu sàng tuyển, chế biến, tiêu thụ sản phẩm.

Các công ty con gồm công ty con cấp 1 và công ty con cấp 2. Trong đó các công ty con cấp 1 do TKV nắm giữ quyền chi phối, thực hiện nhiệm vụ SXKD do TKV trực tiếp giao như Tổng công ty Công nghiệp và hóa chất mỏ, Tổng công ty Khoáng sản - TKV, Tổng công ty Điện lực - TKV và Tổng công ty Công nghiệp mỏ Việt Bắc. Còn các công ty con cấp 2 là công ty con của công ty con cấp 1 hoạt động dưới sự điều hành tiếp của công ty mẹ - công ty con cấp 1. Các công ty con đều có con dấu và mã số thuế. Các đơn vị trực thuộc công ty mẹ Tập đoàn được tổ chức dưới hình thức các chi nhánh, văn phòng đại diện. Các đơn vị sự nghiệp có thu là các đơn vị hạch toán độc lập. Trong đó, Trường Cao đẳng nghề Than - Khoáng sản Việt Nam đã thực hiện quyền tự chủ tài chính và tự đảm bảo toàn bộ chi phí hoạt động; còn các đơn vị còn lại một phần sử dụng nguồn kinh phí do Tập đoàn cấp, một phần tự chủ kinh phí do hoạt động thường xuyên.

Các đơn vị thành viên thực hiện nhiệm vụ SXKD như khai thác than, khoáng sản; xây dựng, vận hành khai thác các nhà máy nhiệt điện đốt than; sản xuất và kinh doanh vật liệu nổ công nghiệp...

Mối quan hệ giữa công ty mẹ và các đơn vị thành viên trong TKV là mối quan hệ giữa chủ sở hữu và DN; giữa chủ mỏ - nhà thầu khai thác; giữa DN và DN - quan hệ đối tác, bạn hàng (công ty mẹ và các công ty con) được thực hiện thông qua hợp đồng kinh tế; giữa các đơn vị thành viên với nhau là quan hệ đối tác cùng thực hiện kế hoạch SXKD của Tập đoàn (Nguyễn Thị Nga, 2017).

*Cơ chế phân cấp, quản lý, điều hành trong nội bộ Tập đoàn được xây dựng dựa trên các nội dung sau:*

- Kế hoạch phối hợp kinh doanh nhằm khai thác tối đa năng lực, lợi thế của mỗi đơn vị, khai thác có hiệu quả thị trường nội bộ nhằm đạt được mục tiêu, chiến lược của Tập đoàn và hiệu quả chung cao nhất nhưng không làm tổn hại đến lợi ích của các đơn vị tham gia. Các đơn vị trong Tập đoàn sử dụng các sản phẩm và dịch vụ của nhau để giúp nhau cùng phát triển theo nguyên tắc cạnh tranh, bình đẳng, cùng có lợi.

- Cơ chế khoán quản chi phí thông qua giá mua, giá bán nội bộ do các bên thỏa thuận và được Tập đoàn quyết định.

- Tập đoàn hoạt động theo các quy chế quản lý tài chính, quy chế quản lý đầu tư và xây dựng, quy chế tiền lương, quy chế quản lý cán bộ, quy chế quản lý TSCĐ,... và các quỹ tập trung để thực hiện nhiệm vụ đặc thù của Tập đoàn như quỹ nghiên cứu khoa học, quỹ hỗ trợ đổi mới cơ cấu lao động...

### ***2.1.1.3. Tổ chức bộ máy kế toán và chính sách kế toán của TKV***

#### ***✓ Tổ chức bộ máy kế toán của công ty mẹ TKV***

Công ty mẹ TKV là một tổ hợp gồm nhiều đơn vị trực thuộc có địa bàn hoạt động phân tán. Chính vì vậy, bộ máy kế toán tại công ty mẹ được tổ chức theo mô hình vừa tập trung vừa phân tán (Phụ lục 2.8).

Tại trụ sở công ty mẹ Tập đoàn, bộ phận thực hiện và triển khai công tác kế toán là Ban kế toán thống kê. Ban kế toán thống kê bao gồm: phòng kế toán thanh toán, phòng kế toán XD/CB, phòng thống kê, phòng kế toán tổng hợp.

Ban kế toán thống kê của Tập đoàn tổng hợp số liệu, kiểm tra đối chiếu số liệu giữa các đơn vị trong Tập đoàn để lập BCTC riêng của công ty mẹ đồng thời lập BCTC hợp nhất của Tập đoàn.

#### ***✓ Chính sách kế toán áp dụng tại TKV***

Nhận thức được tầm quan trọng của kế toán trong hệ thống công cụ quản lý kinh tế tài chính và vận dụng CMKT, CĐKT DN, hiện nay các DN thuộc TKV đang thực hiện theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 “Hướng dẫn chế độ kế toán DN” và Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 về “Hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN”. Đồng thời, các DN trong Tập đoàn còn tuân thủ theo Quyết định số 2917/QĐ-HĐQT của TKV ban hành ngày 27/12/2006.

Đối với công tác quản lý TSCĐ, TKV đã ban hành Quyết định số 2873/QĐ - Vinacomin ngày 26/12/2011 quy định về thanh lý các TSCĐ là máy móc, thiết bị. Tiếp đó là Quyết định số 1764/QĐ -TKV ngày 04/09/2015 về “Quy chế quản lý và sử dụng TSCĐ” được áp dụng thống nhất tại các đơn vị trong TKV.

Vận dụng chính sách kế toán theo các quy định trên đã giúp cho TKV và các DN khai thác than thuộc Tập đoàn có một hành lang pháp lý rõ ràng, chuẩn mực; góp phần minh bạch hóa thông tin kế toán của TKV.

### **2.1.2. Đặc điểm cơ cấu tổ chức quản lý và hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

#### ***2.1.2.1. Đặc điểm tổ chức quản lý của các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV***

Các công ty khai thác than thuộc TKV bao gồm 9 công ty do TKV nắm giữ

100% vốn điều lệ (chi nhánh Tập đoàn) và 10 công ty con là CTCP do TKV nắm cổ phần chi phối.

***Tại các công ty con là chi nhánh Tập đoàn***

Nhóm các DN khai thác than là chi nhánh Tập đoàn bao gồm 9 công ty như công ty than Uông Bí, công ty than Mạo Khê, công ty than Hòn Gai,...(Phụ lục 2.3). Cơ cấu tổ chức quản lý và điều hành của các công ty là chi nhánh của Tập đoàn bao gồm: giám đốc, các phó giám đốc và các phòng ban chức năng (Phụ lục 2.9.a).

***Tại các công ty con là công ty cổ phần thuộc TKV***

Các DN khai thác than là các công ty con cổ phần thuộc TKV gồm 10 công ty, trong đó tính đến thời điểm 30/11/2018, Tập đoàn nắm giữ từ 65% vốn điều lệ trở lên tại 4 công ty con cổ phần gồm: CTCP Than Đèo Nai, CTCP Than Vàng Danh, CTCP Than Tây Nam Đá Mài, CTCP Than Hà Lâm. Các công ty con cổ phần do Tập đoàn nắm giữ trên 50% đến dưới 65% vốn điều lệ như: CTCP Than Cao Sơn, CTCP Than Hà Tu, CTCP Than Núi Béo,...

Bộ máy quản lý của các công ty con cổ phần được tổ chức theo mô hình trực tuyến chức năng. Người chịu trách nhiệm điều hành và quản lý mọi mặt hoạt động SXKD, chịu trách nhiệm pháp lý về phần vốn góp của các chủ sở hữu là giám đốc. Giúp việc cho giám đốc là các phó giám đốc các phòng ban chức năng.

Bộ phận sản xuất là nơi thực hiện các nhiệm vụ SXKD của công ty. Tùy theo loại hình DN và đặc điểm SXKD, quy mô sản xuất, các phân xưởng, tổ, đội sản xuất được bố trí phù hợp (Phụ lục 2.9.b).

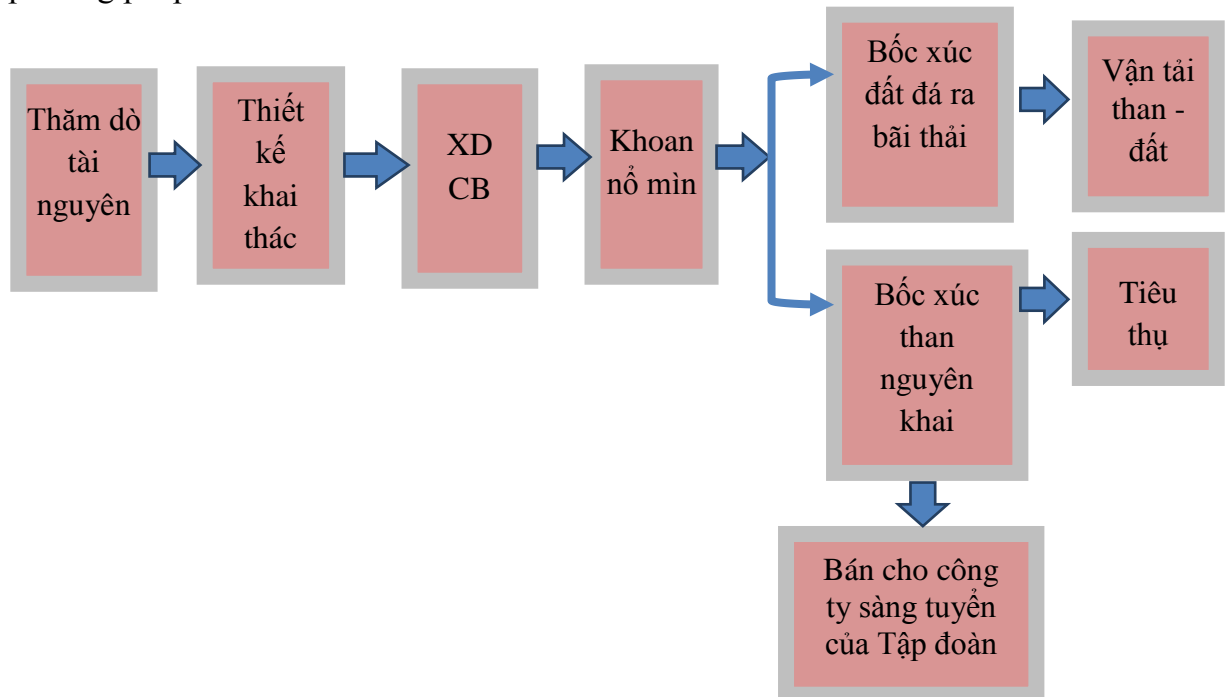
***2.1.2.2. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định***

Khai thác than là một lĩnh vực sản xuất có tính chất đặc thù, hoạt động SXKD trong các DN khai thác than thuộc TKV có những ảnh hưởng nhất định đến kế toán TSCĐ tại các DN này như sau:

- Tại các DN khai thác than, ngoài hoạt động khai thác và kinh doanh than còn hoạt động SXKD trong một số lĩnh vực khác như: xây dựng công trình đường sắt, đường bộ; vận tải hàng hóa bằng đường sắt, đường bộ, đường thủy; thi công xây lắp các công trình mỏ và dân dụng; lắp đặt hệ thống điện; lắp đặt hệ thống cấp, thoát nước; lắp đặt máy móc và thiết bị công nghiệp; thăm dò, khảo sát địa chất và địa chất công trình; sửa chữa thiết bị điện; sản xuất vật liệu xây dựng và một số dịch vụ khác...Do đó, TSCĐ tại các DN này có số lượng rất lớn, chủng loại phong phú đa dạng. Điều này cũng là một trở ngại đối với công tác quản lý và hạch toán TSCĐ.

- Theo số liệu thống kê của TKV, hiện nay các DN khai thác than trong Tập đoàn đang khai thác hơn 30 mỏ khai thác hầm lò và 20 mỏ khai thác lộ thiên chủ yếu được phân bố tại Quảng Ninh và một số tỉnh phía Bắc Việt Nam như Lạng Sơn, Thái Nguyên. TSCĐ phân bố trải dài ở khu vực khai thác than và tại các bộ phận, phòng ban trong DN, do đó việc quản lý và theo dõi TSCĐ gặp nhiều khó khăn, đặc biệt là khâu kiểm kê TSCĐ.

- Quá trình khai thác than được thực hiện chủ yếu ở ngoài trời (đối với khai thác lộ thiên) hoặc trong lòng đất (đối với khai thác hầm lò) nên toàn bộ TSCĐ phục vụ khai thác than chịu tác động rất lớn của điều kiện thời tiết, môi trường tự nhiên (Hình 2.1). Trải qua nhiều năm khai thác, đến nay điều kiện khai thác than ngày càng phức tạp, khó khăn do xuống sâu và đi xa hơn vào trong lòng đất, khai thác lộ thiên có điều kiện thuận lợi ngày càng giảm. Ngoài ra, khai thác than hầm lò còn chịu ảnh hưởng của khí độc hại và độ rủi ro cao hơn khai thác than lộ thiên như sập lò, cháy lò. Do vậy, các TSCĐ phục vụ khai thác than có mức độ hao mòn nhanh và dễ bị hư hỏng ảnh hưởng đến chi phí khấu hao TSCĐ và sự lựa chọn phương pháp khấu hao TSCĐ của DN.



**Hình 2.1: Quy trình khai thác và tiêu thụ than**

- Quá trình lắp đặt, xây dựng hệ thống hầm lò phải trải qua thời gian khá dài (thường từ 5 - 8 năm). Do đó, khi nào toàn bộ hệ thống hầm lò xây dựng xong thì lúc đó các máy móc, thiết bị trong hầm lò mới vận hành phục vụ khai thác than.

Điều này dẫn tới TSCĐ trong hầm lò không những bị hao mòn hữu hình mà còn bị hao mòn vô hình do ảnh hưởng của tiến bộ khoa học kỹ thuật.

- Ngành than là một ngành sản xuất đặc thù, do đó các DN khai thác than có những tài sản đặc thù như quyền khai thác, chi phí thăm dò, chi phí hoàn nguyên môi trường... Chính vì vậy, kế toán những TSCĐ đặc thù này cũng có điểm khác biệt so với kế toán những TSCĐ thông thường khác.

### ***2.1.2.3. Tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV***

#### ***❖ Tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV***

Toàn bộ Tập đoàn không có bộ máy kế toán chung mà chỉ có bộ máy kế toán của công ty mẹ Tập đoàn, các chi nhánh của Tập đoàn và bộ máy kế toán của các công ty con cổ phần. Tập đoàn đã xây dựng cho mình chính sách kế toán riêng để áp dụng cho công ty mẹ và các đơn vị thành viên. Công ty mẹ có thể xem xét và có quyết định cụ thể đến bộ máy kế toán, đồng thời có thể kiểm tra công tác kế toán tại các đơn vị thành viên phù hợp với quy định trong điều lệ của Tập đoàn.

#### ***✓ Tại các doanh nghiệp khai thác than là chi nhánh của Tập đoàn***

Các DN khai thác than là chi nhánh của Tập đoàn có tổ chức bộ máy kế toán riêng như công ty than Uông Bí, công ty than Khe Chàm, công ty than Mạo Khê... Các DN này thường tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung, đứng đầu là kế toán trưởng là người chịu trách nhiệm quản lý, chỉ đạo, tổ chức, giám sát mọi hoạt động trong phòng tài chính - kế toán của công ty. Kế toán trưởng có quyền phân công công việc cho các kế toán viên như kế toán tiền mặt, kế toán tiền gửi ngân hàng, kế toán tiền lương, kế toán TSCĐ, kế toán chi phí giá thành... (Phụ lục 2.10. a).

#### ***✓ Tại các doanh nghiệp khai thác than là công ty cổ phần thuộc TKV***

Các DN khai thác than - CTCP thuộc Tập đoàn là các đơn vị hạch toán độc lập, chịu trách nhiệm tự kê khai và quyết toán thuế, có hệ thống sổ kế toán và báo cáo kế toán riêng. Các DN khai thác than thuộc TKV đều tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung. Với bộ máy kế toán theo hình thức tập trung, tại trụ sở công ty có bộ phận kế toán thực hiện thu nhận chứng từ kế toán, ghi sổ kế toán, lập các báo cáo kế toán. Tại các đơn vị trực thuộc thường có từ 1 đến 2 nhân viên thực hiện thu thập thông tin ban đầu thông qua các chứng từ, sau đó chuyển chứng từ lên phòng kế toán công ty để kế toán thực hiện ghi sổ, lập báo cáo (Phụ lục 2.10.b).

Qua khảo sát thực trạng tổ chức bộ máy kế toán tại các DN khai thác than thuộc TKV tác giả nhận thấy số DN có tổ chức KTQT chưa nhiều (33,33%) và mô



hình tổ chức bộ máy kế toán áp dụng tại các DN này là mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT (Phụ lục 2.2, Câu 6).

❖ ***Chính sách kế toán áp dụng tại các DN khai thác than thuộc TKV***

Các DN khai thác than thuộc TKV đều tuân thủ các quy định của hệ thống CMKT Việt Nam. Tất cả các DN này đều áp dụng chính sách kế toán do Tập đoàn ban hành theo Quyết định 2917/QĐ-HĐQT ngày 27/12/2006. Từ ngày 01/01/2015 các DN thuộc Tập đoàn áp dụng CĐKT theo Thông tư số 200/TT-BTC và Thông tư số 53 năm 2016 bổ sung sửa đổi. Đối với kế toán TSCĐ, các DN đều tuân thủ theo Quyết định 2873/QĐ-Vinacomin ngày 26/12/2011 quy định về thanh lý các TSCĐ là máy móc, thiết bị; tiếp đó là Quyết định 1764/QĐ-TKV ngày 04/09/2015 về quy chế quản lý và sử dụng TSCĐ do Tập đoàn ban hành.

Để đảm bảo tính thống nhất chung trong TKV, các DN đều áp dụng hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ. 61,11% số DN được khảo sát sử dụng các phần mềm kế toán như Esoft Finance, Effect,... Hệ thống chứng từ, TKKT, sổ kế toán, các báo cáo kế toán được các đơn vị áp dụng theo đúng quy định của TKV và Bộ Tài chính đã ban hành. Phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV (83,33%) áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng cho tất cả các loại TSCĐ trong DN.

**2.2. Thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

Quá trình khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV dựa trên phương pháp điều tra chọn mẫu theo hình thức phiếu khảo sát (Phụ lục 2.1) được gửi đến trưởng các bộ phận như bộ phận kế toán, bộ phận đầu tư xây dựng, bộ phận kỹ thuật, bộ phận sử dụng TSCĐ, kế toán TSCĐ ở các đơn vị khảo sát về công tác quản lý, kiểm soát, các chính sách kế toán áp dụng đối với TSCĐ và thực hành kế toán tại mẫu khảo sát. Sau đó tác giả đã sử dụng bảng tính Excel để tổng hợp kết quả khảo sát (Phụ lục 2.2). Bên cạnh đó, tác giả còn phỏng vấn các chuyên gia để hiểu rõ hơn thực trạng kế toán TSCĐ và các yếu tố ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ tại các DN này (Phụ lục 2.4). Ý kiến của các chuyên gia được tác giả tổng hợp ở Phụ lục 2.5. Tác giả tiến hành khảo trong hai năm 2017, 2018. Việc khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ được thực hiện tại 18 DN khai thác than thuộc TKV có tên trong danh sách ở Phụ lục 2.3. Kết quả khảo sát đã chỉ rõ các văn bản quy định về kế toán TSCĐ và mức độ tuân thủ các quy định này của các DN khai thác than thuộc TKV. Để đánh giá thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN này, tác giả còn sử dụng phương pháp thống kê, phân tích, so sánh.

### **2.2.1. Thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV dưới góc độ kế toán tài chính**

Khi khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV dưới góc độ KTTC, tác giả luận án tiếp cận theo hướng làm rõ thực trạng đo lường, ghi nhận ban đầu, ghi nhận sau ban đầu, dừng ghi nhận và trình bày công bố thông tin kế toán TSCĐ trên BCTC.

#### **2.2.1.1. Đo lường và ghi nhận ban đầu tài sản cố định**

Trong phần này, tác giả đi sâu vào nghiên cứu thực trạng đo lường và ghi nhận ban đầu TSCĐHH, TSCĐVH và đặc biệt là một số giao dịch TSCĐ có tính chất đặc thù của các DN khai thác than. Việc xác định giá trị và ghi nhận ban đầu TSCĐ đều được các DN thuộc TKV tuân thủ theo CMKT hướng dẫn về TSCĐ. Kết quả khảo sát cho thấy các DN đều căn cứ vào 4 tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ được quy định trong VAS 03, VAS 04 để xác định và nhận biết TSCĐ. TSCĐ được ghi nhận ban đầu theo giá gốc (nguyên giá) tuân thủ hướng dẫn của VAS 03, VAS 04. Căn cứ vào các chứng từ kế toán, DN xác định nguyên giá của TSCĐ một cách đáng tin cậy như hóa đơn GTGT mua tài sản, hóa đơn cước phí vận chuyển... và các chứng từ thanh toán.

Trường hợp mua sắm TSCĐHH (như mua máy xúc, máy ủi, ô tô tải hạng nặng,...), 100% các ý kiến đều cho rằng nguyên giá được xác định gồm giá mua trên hóa đơn cộng (+) các khoản thuế không được hoàn lại cộng (+) các chi phí vận chuyển, bốc dỡ; chi phí lắp đặt, chạy thử; lệ phí trước bạ và các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Trường hợp TSCĐ được hình thành qua đầu tư xây dựng cơ bản (XD CB) như nhà làm việc, nhà kho, bến bãi, cảng, hầm lò khai thác than, nhà xưởng... theo phương thức giao thầu thì mọi DN đều xác định nguyên giá là giá quyết toán công trình xây dựng cộng (+) lệ phí trước bạ và các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Đối với TSCĐVH là các chương trình phần mềm như phần mềm kế toán, phần mềm thông gió, phần mềm thiết kế ngã ba đường lò,... các DN khai thác than thuộc TKV xác định nguyên giá là toàn bộ các chi phí thực tế mà DN đã bỏ ra để có các chương trình phần mềm bao gồm: giá mua trên hóa đơn, chi phí cài đặt phần mềm và các chi phí khác.

Các DN đều cho rằng nguyên giá quyền sử dụng đất trong trường hợp mua bao gồm: giá thanh toán với người bán, lệ phí trước bạ, chi phí cải tạo, san lấp mặt bằng. Còn đối với trường hợp quyền sử dụng đất được Nhà nước cấp thì nguyên giá được xác định theo giá ghi trong Biên bản giao nhận và lệ phí trước bạ.

Căn cứ vào các chứng từ hợp pháp, hợp lệ ghi nhận các giao dịch tăng của TSCĐ. Các chứng từ phản ánh tăng TSCĐ thường bao gồm: hóa đơn GTGT, biên bản giao nhận TSCĐ, biên bản nghiệm thu...(Phụ lục 2.11). Khi phát sinh các giao dịch tăng TSCĐHH như mua sắm, XDCB hoàn thành bàn giao, trao đổi... kế toán ghi vào bên Nợ TK211, TK213, TK133 (nếu có) và bên Có của các TK112, TK331,...

Để phản ánh các giao dịch tăng của TSCĐHH, kế toán sử dụng TK211 - TSCĐHH. TK211 được mở chi tiết thành các TK chi tiết cấp 2: TK2111 - Nhà cửa, vật kiến trúc, TK2112 - Máy móc, thiết bị, TK2113 - Phương tiện vận tải, truyền dẫn, TK2114 - Thiết bị dụng cụ quản lý, TK2118 - TSCĐHH khác (Phụ lục 2.12).

Phần lớn TSCĐVH trong các DN khai thác than thuộc TKV là quyền sử dụng đất và phần mềm kế toán, phần mềm quản lý, phần mềm kỹ thuật phục vụ cho sản xuất. Khi TSCĐVH tăng, kế toán sử dụng TK213 - TSCĐVH để phản ánh. TK213 được chi tiết thành TK2131 - Quyền sử dụng đất, TK2135 - Chương trình phần mềm, TK2138 - TSCĐVH khác (Phụ lục 2.13).

Ngoài các giao dịch về TSCĐ thông thường, tại các DN khai thác than thuộc TKV còn phát sinh các giao dịch có tính chất đặc thù gồm: chi phí thăm dò khoáng sản, quyền khai thác và chi phí hoàn nguyên môi trường.

#### ❖ *Thực trạng kế toán chi phí thăm dò khoáng sản*

Việc thăm dò và đánh giá trữ lượng than, khoáng sản do TKV thuê công ty chuyên về thăm dò địa chất khoáng sản tiến hành. Sau đó phát sinh khoan thăm dò bổ sung sẽ do DN khai thác than thuộc TKV trực tiếp thuê. Chi phí thăm dò khoáng sản được ghi nhận như sau:

- Các công ty được tiến hành khảo sát (100%) đều cho rằng TKV thuê công ty khoan thăm dò địa chất, khoáng sản tiến hành khoan thăm dò và đánh giá trữ lượng than, khoáng sản. Sau đó TKV giao cho một DN khai thác trong Tập đoàn tiến hành khai thác than, khoáng sản; DN này phải có nghĩa vụ thanh toán tiền chi phí khoan thăm dò khoáng sản cho Tập đoàn. Kế toán DN khai thác than ghi nhận chi phí khoan thăm dò khoáng sản vào chi phí trả trước (TK242) đồng thời phân bổ dần vào CPSX (TK627) nhưng không quá 36 tháng.

- Ngoài chi phí khoan thăm dò ban đầu, 61,11% (55/90) ý kiến trả lời rằng có chi phí khoan thăm dò phát sinh bổ sung tại DN. Do DN đã khai thác hết trữ lượng than, khoáng sản theo kết khảo sát, thăm dò ban đầu, tiếp tục muốn mở rộng diện tích khai thác thì DN khai thác than phải thuê đơn vị khác tiến hành khoan thăm dò bổ sung và có nghĩa vụ thanh toán chi phí này. Trong số đó có 27,27% (tương ứng

15/55) ý kiến trả lời DN không vốn hóa chi phí này mà ghi nhận ngay vào CPSX trong kỳ phát sinh (TK627) để tính vào giá thành than và các loại khoáng sản khác khai thác trong kỳ. Chẳng hạn như CTCP Than Đèo Nai trong tháng 12 năm 2017 phát sinh chi phí khoan thăm dò bổ sung hơn 2 tỷ đồng nhưng công ty lại hạch toán thẳng vào chi phí sản xuất chung (TK 627) của tháng 12 năm 2017 mặc dù việc thăm dò này tìm ra trữ lượng than công ty sẽ khai thác trong nhiều năm (Phụ lục 2.14a, 2.14b). Số còn lại trả lời rằng DN ghi nhận chi phí khoan thăm dò bổ sung vào chi phí trả trước (TK242), sau đó định kỳ phân bổ vào CPSX (TK627) tối đa là 36 tháng để tính vào giá thành than, khoáng sản khai thác trong kỳ như trường hợp của CTCP Than Cao Sơn (Phụ lục 2.15).

**❖ *Thực trạng kế toán quyền khai thác khoáng sản***

Để có giấy phép khai thác (Phụ lục 2.16), DN khai thác than thuộc TKV phải gửi hồ sơ xin cấp phép đến Tổng cục Địa chất và Khoáng sản Việt Nam thuộc Bộ Tài nguyên và Môi trường hoặc Sở Tài nguyên và Môi trường cấp tỉnh trong vòng 90 ngày kể từ ngày tiếp nhận hồ sơ, Bộ Tài nguyên và Môi trường hoặc UBND cấp tỉnh sẽ ra quyết định phê duyệt cấp giấy phép khai thác khoáng sản cho DN nếu xét thấy DN có đủ các điều kiện theo yêu cầu của các quy định có liên quan. Lệ phí mà DN phải nộp cấp phép hoạt động khoáng sản hiện nay được quy định trong Thông tư số 191/2016/TT-BTC ban hành ngày 08/11/2016 của Bộ Tài chính. Sau khi thực hiện các thủ tục xin cấp giấy phép khai thác và đóng các khoản phí theo quy định, các DN khai thác than ghi nhận chi phí này vào chi phí trả trước (TK242), sau đó phân bổ vào CPSX (TK627).

Theo quy định của Luật Khoáng sản, sau khi nhận được Giấy phép khai thác khoáng sản, DN còn phải nộp tiền cấp quyền khai thác khoáng sản được quy định bằng tỷ lệ phần trăm (%) giá trị than, khoáng sản nguyên khai của khu vực khoáng sản được phép khai thác. Giá trị này được xác định trên cơ sở các yếu tố trữ lượng địa chất, giá tính thuế tài nguyên và các hệ số thu hồi khoáng sản liên quan đến phương pháp khai thác, điều kiện kinh tế - xã hội. DN được cấp Giấy phép khai thác khoáng sản có thể nộp một lần (100%) hoặc nộp nhiều lần số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản theo thông báo của Cục thuế địa phương. Chẳng hạn, công ty than Uông Bí được cấp phép khai thác theo phương pháp hầm lò tại các vỉa than V6, V7, V8 mỏ than Đồng Vông với thời gian khai thác từ 2008 đến 2025. Tổng giá trị tiền cấp quyền khai thác là 253.576.634.000 đồng, công ty than Uông Bí phải nộp số tiền này cho Ngân sách nhà nước (NSNN) trong vòng 8 năm kể từ năm 2014 đến

năm 2021, trung bình mỗi năm công ty than Uông Bí phải nộp số tiền cấp quyền là 31.697.079.000 đồng (Phụ lục số 2.17a). Số tiền này được nộp vào Kho Bạc Nhà nước. Khi đó căn cứ vào *Giấy nộp tiền vào ngân sách nhà nước* (Phụ lục số 2.17b) hàng năm, công ty hạch toán số tiền đã nộp vào chi phí trả trước (TK242) (Phụ lục 2.17c), sau đó định kỳ phân bổ dần vào CPSX (TK627) (Phụ lục 2.17d). Số kỳ phân bổ chi phí này tối đa là 12 tháng, tùy thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị. Trường hợp công ty than Uông Bí đóng tiền cấp quyền cho năm 2016 vào tháng 8/2016 thì chi phí này được phân bổ trong 5 tháng còn lại của năm, tính từ tháng 8/2016 đến tháng 12/2016.

❖ ***Thực trạng kế toán chi phí hoàn nguyên môi trường***

Nghĩa vụ của các DN hoạt động khai thác than là phải khôi phục và hoàn trả nguyên trạng mặt bằng, hiện trạng khu vực khai thác. Thông tư số 38/2015/TT-BTNMT đã quy định rõ: Để giải quyết những hậu quả về môi trường sau khai thác, các DN hoạt động trong lĩnh vực khai khoáng phải ký Quỹ phục hồi môi trường tùy theo mức độ, diện tích và trữ lượng mỏ. Theo đó, quỹ này phải tương xứng với phần chi phí bồi hoàn, khắc phục lại hiện trạng trước khi tiến hành khai thác. Khi DN khai thác khoáng sản ký quỹ, Nhà nước giữ khoản tiền đó, sau khi khai thác xong DN bồi hoàn hiện trạng đúng như cam kết mới được rút khoản tiền đã ký quỹ (Bộ Tài nguyên và Môi trường, 2015). Tổng số tiền ký quỹ (chưa bao gồm yếu tố trượt giá) bằng tổng dự toán kinh phí các hạng mục công trình cải tạo, phục hồi môi trường. Kết quả khảo sát tại 18 DN khai thác than thuộc TKV thì tất cả các DN này đều thực hiện ký quỹ hoàn nguyên môi trường theo đúng quy định. 100% các DN đều trả lời rằng khi DN thực hiện ký quỹ hoàn nguyên môi trường đều ghi nhận tăng khoản ký quỹ (Nợ TK244) đồng thời ghi giảm tiền (Có TK112) (Phụ lục 2.18).

Những năm gần đây, các DN khai thác than thuộc TKV quan tâm đến công tác đầu tư cải tạo, phục hồi bãi thải mỏ than bằng việc triển khai nhiều biện pháp để khắc phục hậu quả ô nhiễm môi trường do sản xuất, chế biến và tiêu thụ than. Cụ thể như cải tạo các bãi thải mỏ bằng biện pháp cắt tầng, hạ độ cao, xây dựng đê chắn dưới chân để ngăn chặn tối đa việc đất, đá thải chảy trôi lấp sông, suối hoặc khu vực dân cư lân cận; tiến hành công tác hoàn nguyên môi trường như việc san lấp các địa điểm đã khai thác. Việc san lấp mỏ, hoàn thổ, phục hồi môi trường được tiến hành khi mỏ than đã khai thác xong. Do vậy, chi phí hoàn nguyên sẽ phát sinh và được ghi nhận tại thời điểm mỏ than đã được khai thác xong. Theo kết quả khảo sát, có 60/90 (tương ứng 66,67%) ý kiến trả lời tại DN của họ đã phát sinh chi phí

hoàn nguyên môi trường như chi phí san lấp mỏ. Tại các DN có phát sinh chi phí hoàn nguyên môi trường thì 100% (60/60) đều trả lời kế toán ghi nhận toàn bộ các chi phí này vào CPSX (TK627) để tính giá thành sản phẩm của than, khoáng sản khai thác tại kỳ phát sinh chi phí. Ví dụ như trường hợp CTCP Than Cao Sơn ghi nhận chi phí san lấp mỏ khai thác than vào CPSX (TK627) trong kỳ phát sinh để tính giá thành của than thành phẩm (Phụ lục 2.19).

#### **2.2.1.2. Đo lường và ghi nhận tài sản cố định sau ghi nhận ban đầu**

Các DN khai thác than thuộc TKV đều ghi nhận TSCĐ sau ghi nhận ban đầu theo giá gốc. Theo đó, TSCĐ được ghi nhận sau ban đầu theo nguyên giá, giá trị hao mòn lũy kế và GTCL. GTCL được xác định bằng nguyên giá trừ (-) GTHMLK. Sau ghi nhận ban đầu, kế toán sẽ thực hiện trích khấu hao TSCĐ, ghi nhận chi phí khấu hao và chi phí sửa chữa TSCĐ. Do đó, trong phần này tác giả sẽ trình bày kết quả khảo sát về kế toán khấu hao TSCĐ và kế toán chi phí sửa chữa TSCĐ. Đặc biệt tác giả khảo sát về tình hình suy giảm giá trị TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV và lấy ý kiến của người làm kế toán, nhà quản lý, chuyên gia về việc áp dụng kế toán giá trị suy giảm của TSCĐ.

#### **❖ Thực trạng kế toán khấu hao tài sản cố định**

Về nguyên tắc, mọi TSCĐ liên quan đến hoạt động SXKD đều phải trích khấu hao và được hạch toán vào chi phí của bộ phận sử dụng. Thời gian khấu hao của TSCĐ được các DN khai thác than thuộc TKV xác định theo khung khấu hao quy định trong Thông tư số 45/2013/TT-BTC. Tuy nhiên, trên thực tế có những TSCĐ chưa hết thời gian khấu hao đã bị hỏng không sử dụng được như máng cào dốc, máy bơm nước ly tâm, máy khoan khí nén, máy xúc lật... là những TSCĐ có mức độ hao mòn hữu hình nhanh hoặc phần mềm máy vi tính như phần mềm kế toán, phần mềm kỹ thuật nhanh bị lạc hậu về mặt công nghệ.

Có 75/90 (tỷ lệ 83,33%) số ý kiến trả lời DN chỉ sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng để tính khấu hao cho tất cả các loại TSCĐ, số còn lại áp dụng cả hai phương pháp khấu hao đường thẳng và phương pháp khấu hao nhanh, tùy vào đặc điểm của mỗi loại TSCĐ như CTCP Than Núi Béo, CTCP Than Hà Tu, CTCP Than Vàng Danh. Khi một số TSCĐ đang sử dụng và chuyển sang áp dụng khấu hao nhanh, kế toán của những DN này phản ánh sự khác biệt về mức khấu hao theo quy định của DN và mức khấu hao tính vào chi phí được trừ theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hiện hành để ghi nhận chênh lệch tạm thời phát sinh. Nếu mức khấu hao theo quy định của DN > mức khấu hao tính vào chi phí được trừ theo quy

định của Luật Thuế TNDN hiện hành sẽ làm phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ, dẫn đến tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh, kế toán ghi Nợ TK243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại, đồng thời ghi Có TK821 (8212) - Chi phí thuế TNDN hoãn lại. Nếu mức khấu hao theo quy định của DN < mức khấu hao tính vào chi phí được trừ theo quy định của Luật Thuế TNDN hiện hành sẽ làm phát sinh chênh lệch tạm thời chịu thuế, dẫn đến nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh, kế toán ghi Nợ TK821 (8212) - Chi phí thuế TNDN hoãn lại, đồng thời ghi Có TK347 - Thuế TNDN hoãn lại phải trả. Ở những kỳ tiếp theo, khi diễn ra hoàn nhập tài sản thuế hoãn lại hay hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả thì kế toán ghi bút toán ngược lại.

Phần lớn các đối tượng khảo sát (77,78%) đều cho rằng DN tính khấu hao TSCĐ theo nguyên tắc tròn tháng. Kết quả phỏng vấn sâu kế toán trưởng và kế toán TSCĐ tại những DN tính khấu hao theo nguyên tắc tròn tháng là do phần mềm kế toán một số DN đã được thiết kế lập trình sẵn tính khấu hao theo nguyên tắc tròn tháng hoặc do DN có số lượng TSCĐ rất lớn nên việc tính khấu hao theo nguyên tắc tròn tháng sẽ giảm bớt được khối lượng công việc kế toán đối với DN chưa ứng dụng phần mềm kế toán.

Sau khi tính khấu hao TSCĐ, kế toán ghi nhận số khấu hao trích trong kỳ vào chi phí theo quy định hạch toán của CĐKT. Kế toán sử dụng TK214 (Chi tiết TK2141 - Hao mòn TSCĐHH, TK2143 - Hao mòn TSCĐVH) để phản ánh số trích khấu hao trong kỳ của TSCĐ. Căn cứ vào Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ (Phụ lục 2.20a), kế toán ghi nhận vào chi phí SXKD trên các TK627 (Chi tiết TK6274 - Chi phí khấu hao TSCĐ), TK641 (Chi tiết TK6414 - Chi phí khấu hao TSCĐ), TK642 (Chi tiết TK6424 - Chi phí khấu hao TSCĐ) đồng thời phản ánh giá trị hao mòn TSCĐ trên TK214 (Chi tiết: TK2141- Hao mòn TSCĐHH, TK2143 - Hao mòn TSCĐVH) (Phụ lục 2.20b).

#### **❖ *Thực trạng kế toán chi phí sửa chữa tài sản cố định***

Khi tham gia vào hoạt động SXKD, theo yêu cầu kỹ thuật của TSCĐ để đảm bảo cho quá trình SXKD vẫn được diễn ra bình thường, DN cần phải tiến hành sửa chữa TSCĐ. Tại các DN khai thác than thuộc TKV có 3 trường hợp sửa chữa TSCĐ là duy tu sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn (SCL) và sửa chữa mang tính chất cải tạo, nâng cấp. Tùy thuộc vào mức độ hư hỏng của TSCĐ, quy mô sửa chữa và mục đích sửa chữa TSCĐ, kế toán DN ghi nhận vào chi phí phù hợp. Việc xử lý và ghi nhận chi phí sửa chữa TSCĐ tại các DN này có những nội dung sau:

- Trường hợp chi phí duy tu, sửa chữa TSCĐ có tính chất thường xuyên như sửa chữa máy móc, thiết bị, đường lò phụ,... chiếm tỷ trọng đáng kể so với chi phí SXKD

của kỳ sửa chữa. Khi phát sinh chi phí này, 100% các DN khảo sát thuộc Tập đoàn đều ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ (TK627, TK641, TK642). Việc sửa chữa thường xuyên mang tính chất duy tu, bảo dưỡng TSCĐ phần lớn do DN tự làm.

- Đối với chi phí SCL TSCĐ: 65/90 (tương ứng tỷ lệ 72,22%) ý kiến cho rằng DN không lập kế hoạch SCL TSCĐ nên không trích trước chi phí SCL TSCĐ. Khi chi phí này phát sinh được ghi nhận vào chi phí trả trước (TK242), sau đó tiến hành phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí có liên quan (TK627, TK641, TK642). Số ý kiến còn lại cho rằng DN có lập kế hoạch chi phí SCL đối với máy móc, thiết bị có công suất thiết kế và đối với đường lò. Trường hợp DN có kế hoạch SCL TSCĐ thì sẽ tiến hành trích trước chi phí này ghi tăng chi phí (TK627, TK641, TK642) đồng thời tăng khoản dự phòng phải trả (TK352). Khi chi phí SCL thực tế phát sinh, kế toán tập hợp trên TK241 (Chi tiết TK2413 - SCL TSCĐ), đồng thời ghi Có các TK liên quan (TK111, 112, 152, 153, 334, 331,...). Khi SCL lớn TSCĐ hoàn thành bàn giao, kế toán ghi giảm khoản dự phòng phải trả (Nợ TK352) đồng thời ghi giảm chi phí SCL TSCĐ (Có TK2413).

- Trường hợp sửa chữa mang tính chất cải tạo, nâng cấp TSCĐ như nhà làm việc, nhà xưởng, phần mềm... thì toàn bộ chi phí sửa chữa nâng cấp phát sinh được kế toán tập hợp trên TK241 (Chi tiết TK2413 - SCL TSCĐ). Riêng đối với hệ thống đường lò không phát sinh chi phí nâng cấp. Khi công việc sửa chữa nâng cấp TSCĐ hoàn thành bàn giao, các chi phí này được xử lý theo 2 hướng như sau:

+ *Thứ nhất*, có 35/90 (tương ứng tỷ lệ 38,89%) ý kiến cho rằng sau khi sửa chữa nâng cấp TSCĐ hoàn thành, toàn bộ chi phí đó được tập hợp trên TK2413 được kết chuyển sang TK242, sau đó phân bổ dần cho các đối tượng chịu chi phí (TK627, TK641, TK642) trong thời hạn tối đa không quá 36 tháng mặc dù có trường hợp đủ điều kiện phải ghi tăng nguyên giá TSCĐ. Ví dụ, công ty than Uông Bí tiến hành sửa chữa máy biến áp lực BAD-560KVA-22(6)/0,4KV số 1703011 từ tháng 3/2017 đến 9/6/2017. Giá trị quyết toán chi phí sửa chữa máy biến áp này công ty than Uông Bí phải thanh toán cho CTCP Phát triển Công nghệ và thiết bị mỏ là 319.566.764 đồng (trong đó thuế GTGT 10%). Sau khi sửa chữa xong thời gian sử dụng của máy biến áp dự kiến sẽ kéo dài thêm được 1 năm so với thời gian dự kiến ban đầu. Tuy nhiên, công ty than Uông Bí tập hợp toàn bộ chi phí sửa chữa máy biến áp này vào TK2413, khi công việc sửa chữa hoàn thành kết chuyển sang TK242 sau đó phân bổ dần vào CPSX (TK 627) (Phụ lục 2.21a và 2.21b).



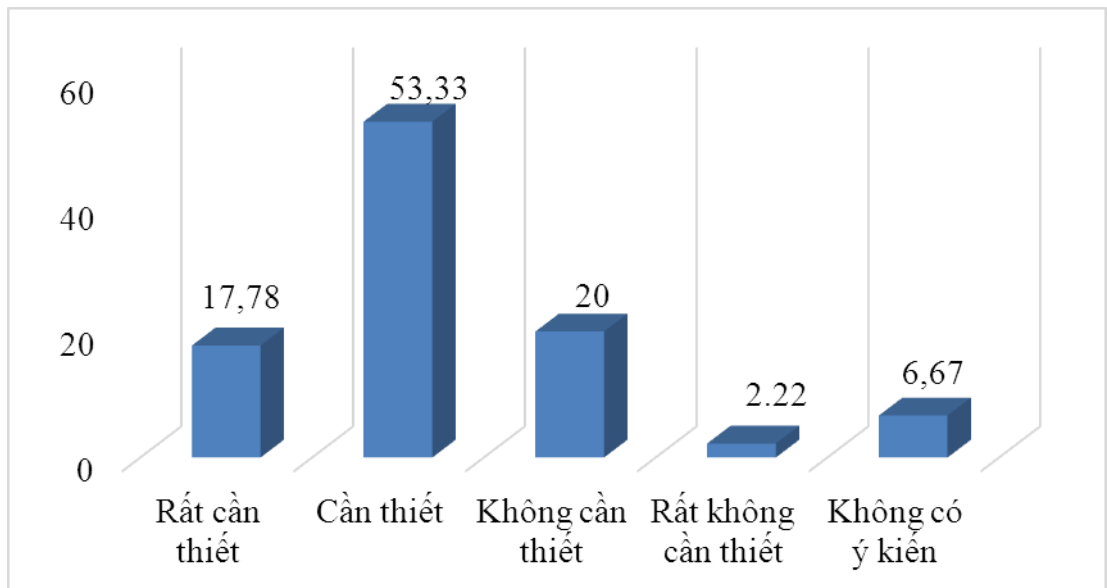
+ *Thứ hai*, có 55/90 (tương ứng tỷ lệ 61,11%) ý kiến trả lời sau khi công việc sửa chữa nâng cấp TSCĐ hoàn thành, nếu chi phí đủ điều ghi tăng nguyên giá TSCĐ (như làm tăng thời gian sử dụng hữu ích hoặc làm tăng công suất sử dụng của TSCĐ do thay đổi bộ phận của TSCĐ,...) thì DN sẽ ghi nhận vào TK211, TK213, đồng thời xem xét để điều chỉnh thời gian khấu hao cho phù hợp. Chẳng hạn, chi phí nâng cấp phần mềm của công ty than Vàng Danh được ghi nhận vào TK 241 (Chi tiết TK2413 - SCL TSCĐ) sau đó vốn hóa vào giá trị TSCĐVH khi việc nâng cấp tài sản hoàn thành và đưa vào sử dụng, kế toán ghi nhận vào TK213 và được trình bày cả trong phần Thuyết minh BCTC (Phụ lục 2.22).

❖ ***Thực trạng kế toán suy giảm giá trị của tài sản cố định***

Kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ chỉ thực sự mang lại hiệu quả cao khi có sự đồng thuận, sẵn sàng thực hiện từ DN và những người lập BCTC. Ngược lại, nếu người lập BCTC không đồng ý, thì mặc dù CĐKT đã ban hành nhưng việc thực hiện cũng chỉ mang tính chất đối phó, từ đó hiệu quả thông tin không được như mong muốn. Mục đích của phần khảo sát nhằm phát hiện các dấu hiệu suy giảm giá trị của TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV và đánh giá mức độ sẵn sàng thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ của các đối tượng liên quan đến quá trình lập BCTC.

Theo kết quả khảo sát có 83,33% (75/90) ý kiến trả lời có dấu hiệu suy giảm giá trị của TSCĐ tại DN. Trong số đó có 60% (45/75) ý kiến chỉ ra dấu hiệu suy giảm giá trị TSCĐ đó là TSCĐ bị lỗi thời về mặt công nghệ, 40% (30/75) ý kiến cho rằng dấu hiệu suy giảm giá trị của TSCĐ là hiệu suất của máy móc, thiết bị đang bị suy giảm so với dự tính như trường hợp Băng tải treo B650; L= 250m; Q= 250 tấn/h; mã hiệu BTT 65-250/2x30 của công ty than Uông Bí có công suất giảm từ 250 tấn/h xuống còn 230 tấn/h (Phụ lục 2.23). Tuy nhiên, trên thực tế DN này vẫn phản ánh thông tin của TSCĐ trên BCTC theo 3 chỉ tiêu: nguyên giá, GTHMLK và GTCL của TSCĐ mà chưa ghi nhận sự suy giảm giá trị của TSCĐ khi TSCĐ có dấu hiệu suy giảm giá trị.

Từ các dấu hiệu suy giảm giá trị của TSCĐ, tác giả khảo sát ý kiến đánh giá về mức độ cần thiết phản ánh sự suy giảm giá trị của TSCĐ hay không? Kết quả khảo sát cho thấy có 16/90 (tương ứng tỷ lệ 17,78%) ý kiến trả lời khi có dấu hiệu suy giảm giá trị TSCĐ thì DN “rất cần thiết” thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ và 48/90 người (tương ứng tỷ lệ 53,33%) trả lời “cần thiết”, tỷ lệ “không cần thiết” là 20% (18/90 người) và “rất không cần thiết” chiếm 2,22% (2/90). Còn lại số người trả lời “không có ý kiến” chiếm tỷ lệ 6,67% (6/90 người).



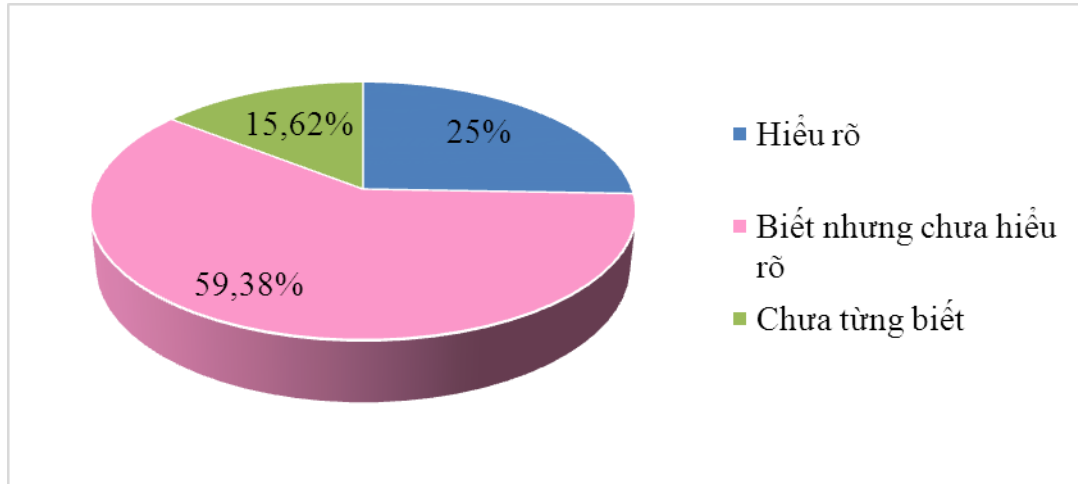
**Hình 2.2: Khảo sát mức độ cần thiết thực hiện  
kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ**

*(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)*

Như vậy, theo hình 2.2 số người cho rằng cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ chiếm tỷ lệ cao, số người cho là không cần thiết chiếm tỷ trọng thấp hơn nhiều. Đây có thể coi là một tín hiệu tốt về khả năng áp dụng chính sách kế toán suy giảm giá trị TSCĐ vào mẫu nghiên cứu sẽ được sự đồng thuận từ phía những người liên quan đến quá trình lập BCTC tại DN. Tác giả luận án rút ra một số vấn đề từ kết quả khảo sát như sau:

Về mức độ hiểu biết của người được phỏng vấn đối với kiến thức về kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ trước khi trả lời phiếu khảo sát, tác giả đã đưa ra 3 phương án trả lời là: hiểu rõ, biết nhưng chưa rõ, chưa biết. Theo hình 2.3, trong số 64 ý kiến cho là cần thiết thì có 16 ý kiến hiểu rõ (tỷ lệ 25%), 38 ý kiến cho rằng biết CMKT suy giảm giá trị tài sản nhưng chưa hiểu rõ (tỷ lệ 59,38%), 10 ý kiến chưa biết kế toán suy giảm giá trị TSCĐ (tỷ lệ 15,62%). Có 16 ý kiến trả lời là hiểu rõ đã được tham gia ít nhất một lần khóa đào tạo CMKT về suy giảm giá trị tài sản và đa số có khả năng đọc được chuẩn mực bằng tiếng Anh do đã có bằng tốt nghiệp đại học hoặc sau đại học sử dụng tiếng Anh. Trong số 38 ý kiến trả lời là biết nhưng chưa hiểu rõ có đến 27 ý kiến trả lời đã tham gia ít nhất một lần khóa đào tạo CMKT quốc tế về suy giảm giá trị tài sản. Do CMKT suy giảm giá trị tài sản là một chuẩn mực phức tạp, mang nặng tính ước tính nên việc hiểu rõ chuẩn mực cần có sự

nghiên cứu sâu sắc, tuy nhiên những người đã được giới thiệu về chuẩn mực suy giảm giá trị tài sản cũng đã nhận thức được tầm quan trọng của chuẩn mực này nên vẫn đồng ý thực hiện.



**Hình 2.3: Khảo sát mức độ hiểu biết về kế toán suy giảm giá trị tài sản**

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Cũng theo hình 2.2, tổng số ý kiến trả lời không cần thiết là 18 ý kiến và rất không cần thiết là 2 ý kiến, chiếm tỷ lệ 22,22% tổng số ý kiến trả lời. Mặc dù tỷ lệ cho rằng không cần thiết thấp hơn nhiều so với tỷ lệ cho rằng cần thiết nhưng theo tác giả dựa vào đặc điểm các thông tin liên quan đến nhóm người trả lời không cần thiết để đưa ra giải pháp nâng cao sự đồng thuận của các đối tượng thực hiện đối với CMKT suy giảm giá trị tài sản. Trong số 18 ý kiến trả lời không cần thiết, có 2 ý kiến đưa ra lý do trả lời không cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ là: (1) Chưa có chuẩn mực và hướng dẫn cụ thể về suy giảm giá trị tài sản; (2) Khó thực hiện; (3) Gây tranh cãi giữa DN và kiểm toán trong việc xác định giá trị suy giảm của TSCĐ; (4) Ảnh hưởng không tốt đến tình hình tài chính của DN. Theo tác giả, các lý do trả lời không cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ đưa ra ở đây hoàn toàn chính xác. Các nghiên cứu trên thế giới cũng chỉ ra kế toán nghiệp vụ suy giảm giá trị TSCĐ là nghiệp vụ khó, mang nặng ước tính chủ quan nên quá trình xác định sự suy giảm giá trị của TSCĐ khó có thể đi đến sự thống nhất giữa các đối tượng khác nhau. Trong điều kiện kinh tế khó khăn, nghiệp vụ kế toán suy giảm giá trị TSCĐ có thể làm cho kết quả kinh doanh của DN giảm xuống đáng kể khi DN có giá trị tài sản bị ghi giảm là tương đối lớn. Tuy nhiên, theo tác giả người trả lời không cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ đã không cân nhắc đến các kỳ kế toán sau khi ghi nhận sự suy giảm giá trị của TSCĐ sẽ có hiệu ứng

ngược lại đối với tình hình tài chính của DN. Có 10 ý kiến trong tổng số 18 ý kiến trả lời không cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ do chưa biết về kế toán suy giảm giá trị TSCĐ trước khi trả lời phiếu khảo sát và 6 ý kiến trả lời biết nhưng chưa hiểu rõ việc kế toán suy giảm giá trị TSCĐ. Lý do của 16 ý kiến trả lời chưa biết hoặc biết nhưng chưa hiểu rõ kế toán suy giảm giá trị tài sản trả lời không cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ tập trung vào bốn trường hợp: (1) Việt Nam chưa có CMKT hướng dẫn về suy giảm giá trị tài sản; (2) Khó thực hiện; (3) Không có hệ thống định giá tin cậy; (4) Không cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ nhưng không nêu lý do vì sao. Tác giả cũng nhận thấy độ tuổi của người trả lời cũng có liên quan đối với đánh giá mức độ cần thiết. Trong 18 ý kiến trả lời không cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ có đến 13 ý kiến của người có độ tuổi từ 45 tuổi trở lên.

Ngoài ra, tác giả còn tiến hành phỏng vấn 3 kiểm toán viên là những người đã kiểm toán tại các DN khai thác than thuộc TKV, họ đều cho rằng cần thiết thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ tại Việt Nam nói chung và tại các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng. Các lý do mà họ cho rằng cần thiết đó là: thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ để các chỉ tiêu trên BCTC được phản ánh trung thực, hợp lý; cần quy định thực hiện kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ để kiểm toán viên có cơ hội xác minh và bày tỏ ý kiến, đối với một số DN đây có thể là thông tin rất trọng yếu, ảnh hưởng lớn tới tình hình tài sản, kết quả kinh doanh của DN. Tuy nhiên, phần lớn các kiểm toán viên đều lo lắng về khả năng áp dụng do nghiệp vụ kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ phụ thuộc nhiều vào sự xét đoán, ước tính của nhà quản lý và người lập BCTC đối với các sự kiện không chắc chắn sẽ xảy ra trong tương lai.

Tác giả cũng phỏng vấn 2 chuyên viên của Bộ Tài chính đều cho rằng cần thiết phải thực hiện CMKT suy giảm giá trị tài sản để hoàn thiện khung pháp lý, hòa nhập với thông lệ quốc tế về ghi nhận, đo lường và báo cáo các chỉ tiêu trên BCTC. Về rào cản thực hiện tại DN Việt Nam nói chung và tại các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng, đối với một chuẩn mực phức tạp, nội dung đa dạng nên Bộ Tài chính chỉ đưa ra hướng dẫn chung, không thể có hướng dẫn cụ thể, chi tiết cho từng trường hợp cụ thể, do đó khi thực hiện sẽ gặp nhiều khó khăn. Hơn nữa, trình độ kế toán viên của phần lớn các DN đều chưa cao nên khi thực hiện nghiệp vụ phức tạp khó tránh khỏi sai sót.

### **2.2.1.3. Dừng ghi nhận tài sản cố định**

Các DN được khảo sát đều dừng ghi nhận TSCĐ trong trường hợp thanh lý, nhượng bán tài sản và có 16,67% (15/90) ý kiến trả lời DN dừng ghi nhận TSCĐ trong trường hợp điều chuyển TSCĐ.

- *Trường hợp thanh lý, nhượng bán TSCĐ*: Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán. Số lãi, lỗ này được ghi nhận là một khoản Thu nhập hoặc Chi phí khác trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ. Như vậy, các DN khai thác than thuộc TKV đã thực hiện dừng ghi nhận TSCĐ theo đúng quy định của VAS 03, VAS 04 và theo Quyết định số 2873/QĐ -Vinacomin. Các ý kiến đều cho rằng khi phát sinh các giao dịch giảm TSCĐ như thanh lý, nhượng bán hoặc điều chuyển TSCĐ... kế toán dựa trên các minh chứng về giảm tài sản như Quyết định thanh lý TSCĐ, Biên bản thanh lý TSCĐ... (Phụ lục 2.24) để ghi nhận vào bên Nợ TK811, TK214 đồng thời ghi bên Có TK211, TK213). Phần chi phí, thu nhập từ hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ được kế toán ghi nhận vào Chi phí khác (TK811) và Thu nhập khác (TK711) tương ứng.

- *Trường hợp điều chuyển TSCĐ*: Tác giả tiến hành khảo sát tại các DN có giao dịch điều chuyển TSCĐ đến đơn vị khác trong nội bộ TKV thì các ý kiến (15/15) đều trả lời khi điều chuyển TSCĐ kế toán ghi giảm TSCĐ, ghi giảm giá trị hao mòn lũy kế đồng thời ghi giảm nguồn vốn. Ví dụ, năm 2016 có một số TSCĐ được điều chuyển từ công ty than Uông Bí sang công ty Xây dựng hầm lò 1 do những TSCĐ này tại công ty than Uông Bí không còn nhu cầu sử dụng nữa trong khi công ty Xây dựng hầm lò 1 đang cần những tài sản này phục vụ cho hoạt động SXKD của mình (Phụ lục 2.25). Khi đó, công ty than Uông Bí gửi tờ trình lên Tập đoàn xin điều chuyển một số TSCĐ không còn nhu cầu sử dụng sang công ty Xây dựng hầm lò 1 trong Tập đoàn. Căn cứ vào Quyết định của Tập đoàn đồng ý việc điều chuyển số TSCĐ này, công ty than Uông Bí tiến hành bàn giao TSCĐ cho công ty Xây dựng Hầm lò 1. Tại thời điểm bàn giao, căn cứ vào các chứng từ điều chuyển TSCĐ, kế toán công ty than Uông Bí ghi giảm TSCĐ, ghi giảm GTHMLK đồng thời ghi giảm nguồn vốn.

Như vậy, thông qua kết quả khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, tác giả nhận thấy các DN đều sử dụng giá gốc để đo lường, ghi nhận ban đầu và sau ban đầu đối với TSCĐ.

#### **2.2.1.4. Trình bày thông tin kế toán tài sản cố định trên báo cáo tài chính**

Thông tin về TSCĐ được các DN khai thác than thuộc TKV trình bày trên BCĐKT theo các chỉ tiêu: nguyên giá, GTHMLK và GTCL. Nội dung liên quan đến TSCĐ được yêu cầu giải trình khá chi tiết trên Thuyết minh BCTC. Rõ ràng nguồn số liệu để hoàn chỉnh báo cáo này chính là các số chi tiết TSCĐ, do vậy mức độ hoàn thiện thông tin phụ thuộc vào công tác kế toán chi tiết TSCĐ tại DN. Kết quả khảo sát cho thấy các DN đều trình bày trong BCTC các thông tin về TSCĐ theo yêu cầu của VAS 03 và VAS 04, cụ thể như sau:

Trên BCĐKT, thông tin về TSCĐHH và TSCĐVH được trình bày ở chỉ tiêu lần lượt với mã số 221, 227; thông tin về nguyên giá TSCĐHH, TSCĐVH được trình bày ở chỉ tiêu nguyên giá với mã số lần lượt là 222, 228; thông tin về giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐHH, TSCĐVH được thể hiện ở chỉ tiêu mang mã số lần lượt là 223, 229.

Trong Thuyết minh BCTC, thông tin chi tiết về TSCĐHH, TSCĐVH được trình bày ở phần “Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trên BCĐKT”, mục “Tăng, giảm TSCĐHH” và mục “Tăng, giảm TSCĐVH”, cụ thể:

- Nguyên giá TSCĐHH tăng được chi tiết giá trị TSCĐHH tăng do mua trong năm, đầu tư XD CB hoàn thành, các trường hợp tăng khác; nguyên giá TSCĐVH được chi tiết giá trị TSCĐVH tăng từ mua trong năm, tạo ra từ nội bộ DN, tăng do hợp nhất kinh doanh và các trường hợp tăng khác.

- Nguyên giá TSCĐHH, TSCĐVH giảm được chi tiết giá trị tài sản giảm do thanh lý, nhượng bán, đầu tư vào công ty con, góp vốn liên doanh liên kết.

- Số khấu hao tăng, giảm trong kỳ và số khấu hao lũy kế đầu kỳ, cuối kỳ.

- Giá trị còn lại của TSCĐ đã dùng để thế chấp, cầm cố cho các khoản vay.

- Chi phí đầu tư XD CB dở dang.

- Nguyên giá của TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng.

- Giá trị còn lại của TSCĐ đang chờ thanh lý.

Theo yêu cầu của VAS 03 và VAS 04 thì DN còn phải trình bày các cam kết về việc mua, bán TSCĐHH, TSCĐVH có giá trị lớn trong tương lai; nguyên giá, GTHMLK, GTCL và thời gian khấu hao còn lại của từng TSCĐVH có vị trí quan trọng, chiếm tỷ trọng lớn trong tài sản của DN. Mặc dù vậy, các DN đều chưa trình bày các thông tin này trên BCTC (Phụ lục 2.26).

Trong số 35/90 (tương đương 38,89%) ý kiến trả lời rằng DN có kế hoạch dự định thanh lý, nhượng bán TSCĐ trong vòng một năm tới thì có đến 20/35 (chiếm

tỷ lệ 57,14%) ý kiến trả lời là DN của họ không trình bày thông tin về TSCĐ chờ để thanh lý, nhượng bán trên Thuyết minh BCTC. Chẳng hạn như trường hợp TSCĐ là xe ô tô KAPAZ 6510 - 14L 6303 của công ty than Uông Bí tại thời điểm ngừng sử dụng là tháng 9/2016 tài sản này vẫn chưa khấu hao hết. Đến tháng 6/2017 bộ phận sử dụng của công ty mới đề nghị thanh lý và 15/07/2017 mới có quyết định thanh lý tài sản này. Như vậy, trong gần 1 năm TSCĐ này ngừng hoạt động, công ty vẫn tiến hành khấu hao cho đến hết và không thể hiện trên Thuyết minh BCTC (Phụ lục 2.24). Chỉ có 15/35 ý kiến trong số đó (chiếm tỷ lệ 42,86%) trả lời DN có trình bày thông tin về TSCĐ chờ để thanh lý do khấu hao hết trên Thuyết minh BCTC như CTCP Than Hà Lâm, CTCP Than Mông Dương, CTCP Than Đèo Nai. Ba công ty này mới chỉ trình bày nguyên giá tài sản chờ thanh lý do đã khấu hao hết, còn đối với TSCĐ chưa khấu hao hết nhưng ngừng sử dụng chờ để bán trong năm tới thì công ty chưa trình bày trên BCTC. Lý do chính là hiện nay chưa có văn bản pháp lý nào hướng dẫn về tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt nên thực tế tại DN có những tài sản chưa khấu hao hết đã ngừng hoạt động nhưng phải vài tháng sau mới được thanh lý, nhượng bán. Một số ít DN thì trả lời rằng việc trình bày thông tin về TSCĐ nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt trên Thuyết minh BCTC là không cần thiết bởi theo họ những TSCĐ này vẫn đang được trình bày trên BCĐKT.

### **2.2.2. Thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV dưới góc độ kế toán quản trị**

Kế toán quản trị TSCĐ có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin về TSCĐ cho các nhà quản trị DN để ra quyết định. Phần lớn các quyết định dài hạn về TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV liên quan đến các dự án về đầu tư TSCĐ. Do đó, tác giả khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN này dưới góc độ KTQT theo hướng tiếp cận gồm các nội dung sau:

- Khảo sát thực trạng KTQT với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV.
- Khảo sát thực trạng KTQT với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý, sử dụng TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV.

#### ***2.2.2.1. Thực trạng kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV***

❖ **Thực trạng thu thập thông tin tài sản cố định**

Tác giả khảo sát thực trạng thu thập thông tin để cung cấp cho việc ra quyết định đầu tư TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV kết quả như sau (bảng 2.1):

**Bảng 2.1: Kết quả khảo sát về nội dung thông tin tài sản cố định cần thu thập tại các DN khai thác than thuộc TKV**

<b>Nội dung thông tin TSCĐ cần thu thập</b>	<b>Số lượng</b>	<b>Tỷ lệ</b>
Thông tin về mua sắm TSCĐ	90/90	100%
Thông tin về khấu hao TSCĐ	90/90	100%
Thông tin về sửa chữa TSCĐ	55/90	100%
Thông tin về điều chuyển, thanh lý, nhượng bán TSCĐ	70/90	77,78
Thông tin về dự toán dòng thu, dòng chi của dự án đầu tư TSCĐ	30/90	33,33%
Thông tin về dự toán ngân sách đầu tư	30/90	33,33%
Thông tin về giá cả trên thị trường của TSCĐ	25/90	27,78%
Thông tin về đặc tính, công dụng và các thông số kỹ thuật của TSCĐ	40/90	44,44%
Thông tin khác	0/90	0%

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Theo kết quả phỏng vấn sâu cho thấy các DN khai thác than thuộc TKV thu thập thông tin về TSCĐ gồm thông tin thực hiện và thông tin tương lai. Thông tin thực hiện là các thông tin liên quan đến mua sắm, trang bị, khấu hao, sửa chữa, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán TSCĐ... Thông tin tương lai gồm các thông tin về dự toán dòng thu, dòng chi; dự toán ngân sách VĐT TSCĐ; giá cả trên thị trường của TSCĐ; thông tin về đặc tính, công dụng và các thông số kỹ thuật của TSCĐ chuẩn bị đầu tư...

Để thu thập các thông tin trên, DN cần xác định thông tin được thu thập từ nguồn nào? Tác giả phỏng vấn sâu nguồn thu thập thông tin về TSCĐ và thu được kết quả như sau: Các DN khai thác than thuộc TKV đều cho rằng nguồn thu thập thông tin về TSCĐ chủ yếu là các dữ liệu được kế toán ghi chép trên các chứng từ kế toán, sổ kế toán. Thông tin thu thập từ các chứng từ kế toán, sổ kế toán do nội tại bộ phận kế toán cung cấp là các thông tin quan trọng như hóa đơn, biên bản giao nhận TSCĐ, chứng từ về khấu hao, sửa chữa TSCĐ, biên bản thanh lý TSCĐ, thẻ



TSCĐ, số TSCĐ. Cơ sở chủ yếu để dự toán chi phí đầu tư là dựa vào các thông tin thu thập được về tình hình sử dụng TSCĐ cùng loại đã được đầu tư... Ngoài ra, thông tin còn được thu thập từ các bộ phận khác như thông tin về giá cả từ bộ phận kế hoạch; thông tin về dự toán dòng tiền thu, dòng tiền chi, dự toán ngân sách VĐT thu thập từ bộ phận đầu tư xây dựng; thông tin về đặc tính, công dụng và các thông số kỹ thuật của TSCĐ thu thập từ bộ phận kỹ thuật...

Để đi đến quyết định đầu tư TSCĐ, trước hết DN phải xác định nhu cầu đầu tư. Việc xác định nhu cầu TSCĐ cần đầu tư, xây dựng hoàn toàn phụ thuộc vào kế hoạch SXKD của DN, khả năng và tiềm lực kinh tế của đơn vị trong việc đầu tư TSCĐ. Phần lớn các ý kiến (88,89%) trả lời rằng trước khi nhà quản trị quyết định đầu tư TSCĐ, DN phải tiến hành xác định nhu cầu thực sự về TSCĐ của DN là gì?

Việc xác định TSCĐ cần đầu tư do bộ phận đầu tư xây dựng lập tờ trình đề giám đốc phê duyệt. Sau đó, bộ phận kỹ thuật sẽ xem xét các yếu tố kỹ thuật của từng loại TSCĐ cần đầu tư mới, bộ phận kế hoạch sẽ nghiên cứu các nhà cung cấp thiết bị, giá cả,... để trình phương án mua cụ thể các TSCĐ phục vụ thực hiện dự án như số lượng, chủng loại, nguồn gốc xuất xứ... giúp giám đốc đưa ra quyết định cuối cùng.

Theo kết quả phỏng vấn, đa số đều trả lời rằng mặc dù trước khi đưa ra quyết định đầu tư mua sắm, nhà quản trị DN có căn cứ vào thông tin do các bộ phận, phòng ban cung cấp thường bao gồm bộ phận đầu tư xây dựng, bộ phận kế hoạch, bộ phận kỹ thuật, bộ phận kế toán để ra quyết định, tuy nhiên vẫn chưa có sự liên hệ mật thiết và phối hợp nhịp nhàng giữa các bộ phận này nên thông tin cung cấp chưa đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị DN. Thông qua phỏng vấn sâu các nhà quản lý, tác giả thấy rằng việc xác định mối quan hệ giữa quyền hạn và trách nhiệm của bộ phận KTQT TSCĐ; quy chế phối hợp công việc giữa bộ phận KTQT TSCĐ với nhà quản lý, các phòng ban liên quan vẫn chưa chặt chẽ dẫn tới vai trò của KTQT TSCĐ chưa được phát huy. Đồng thời, việc xác định trách nhiệm, quy chế phối hợp của các bộ phận khác đối với bộ phận KTQT TSCĐ cũng chưa đầy đủ.

Để minh họa về việc xác định nhu cầu TSCĐ cần đầu tư, xây dựng mới tại các DN thuộc TKV, tác giả xin lấy ví dụ về dự án mở rộng nâng công suất khu Trảng Khê, Hồng Thái (Mỏ Trảng Bạch) - công ty than Uông Bí. Khi xây dựng dự án này, công ty than Uông Bí phải trình bày được mục tiêu đầu tư và xác định nhu cầu đầu tư TSCĐ cho dự án xuất phát từ các lý do sau:

- Khai thác và sử dụng hiệu quả nguồn tài nguyên đã được thăm dò, duy trì và nâng cao sản lượng của mỏ, đáp ứng nhu cầu than cung cấp cho nền kinh tế quốc dân, phù hợp với kế hoạch SXKD của công ty than Uông Bí và định hướng phát triển của quy hoạch ngành than.

- Tạo điều kiện giải quyết công ăn việc làm và thu nhập ổn định cho cán bộ công nhân viên của mỏ (Phụ lục 2.27).

- Góp phần phát triển TKV luôn vững mạnh trong những năm tới.

**❖ Thực trạng xử lý thông tin tài sản cố định**

Khi khảo sát về chủ thể xử lý thông tin TSCĐ, kết quả cho thấy 100% DN trả lời chủ thể tham gia vào quá trình xử lý thông tin liên quan đến đầu tư TSCĐ bao gồm: kế toán TSCĐ, kế toán trưởng (hoặc phó phòng kế toán), trưởng (hoặc phó) các phòng ban nghiệp vụ khác trong DN.

Kết quả khảo sát các nhà quản lý về mức độ quan tâm đối với KTQT và KTQT TSCĐ ở mức độ nhiều chỉ 11,11% (10/90), ở mức độ vừa 22,22% (20/90), mức độ quan tâm ít 61,11% (55/90), còn lại mức độ không quan tâm là 5,56% (5/90). Thực tế cho thấy tại các DN khai thác than thuộc TKV hầu hết các nhà quản lý tại các DN này đã quan tâm đến KTQT TSCĐ, tuy nhiên mức độ quan tâm vẫn còn hạn chế.

Về phương tiện xử lý thông tin TSCĐ: Tại các DN khai thác than hiện nay 100% nhân viên phòng kế toán đều được trang bị mỗi người một máy vi tính và có 61,11% số DN khảo sát ứng dụng phần mềm kế toán. Do đó, các đối tượng quản lý của DN là các đối tượng kế toán cụ thể trong đó có TSCĐ. Để quản lý đối tượng này, kế toán đã tạo ra danh mục TSCĐ. Tác giả khảo sát về việc sử dụng các phương tiện kỹ thuật xử lý thông tin TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV như sau (bảng 2.2):

**Bảng 2.2: Kết quả khảo sát phương tiện kỹ thuật phục vụ xử lý thông tin TSCĐ trong các DN khai thác than thuộc TKV**

Phương tiện	Số lượng	Tỷ lệ
Phần mềm kế toán	55/90	61,11%
Phần mềm quản lý	0/90	0%
Exel	90/90	100%
Máy tính tay	90/90	100%
Thủ công	35/90	38,89%
Khác	0/90	0%

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Theo kết quả trên, chỉ có 61,11% DN ứng dụng phần mềm kế toán để hỗ trợ trong việc xử lý thông tin kế toán TSCĐ và chưa có DN nào ứng dụng phần mềm quản lý TSCĐ toàn DN; 38,89% DN chưa ứng dụng phần mềm kế toán, mới chỉ xử lý số liệu trên excel, do đó việc xử lý thông tin kế toán TSCĐ cung cấp cho nhà quản trị chưa kịp thời.

Thông tin thực hiện về TSCĐ được KTQT TSCĐ xử lý thông qua hệ thống chứng từ, TKKT chi tiết và sổ kế toán chi tiết TSCĐ, cụ thể thông tin về chi phí đã đầu tư mua sắm TSCĐ, chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa TSCĐ,...cùng với các thông tin tương lai như dòng tiền thu, dòng tiền chi của dự án,... sẽ được tổng hợp để lập dự toán đầu tư TSCĐ.

❖ **Thực trạng phân tích và cung cấp thông tin tài sản cố định**

*Chủ thể phân tích thông tin:* Chủ thể phân tích thông tin TSCĐ là người trực tiếp sử dụng các kỹ thuật phân tích để phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định đầu tư TSCĐ. Kết quả khảo sát về chủ thể phân tích thông tin kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV như sau (bảng 2.3):

**Bảng 2.3: Kết quả khảo sát về chủ thể phân tích thông tin TSCĐ trong các DN khai thác than thuộc TKV**

Chủ thể phân tích thông tin	Số lượng	Tỷ lệ
Bộ phận kế toán TSCĐ	20/90	22,22%
Trưởng, phó phòng tài chính kế toán	90/90	100%
Ban giám đốc	0/90	0%
Bộ phận dự toán	25/90	27,78%
Bộ phận khác	0/90	0%

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Theo kết quả trên, tại 100% các DN khảo sát, trưởng hoặc phó phòng tài chính kế toán là người thực hiện phân tích các thông tin TSCĐ và chịu trách nhiệm về kết quả phân tích. Ngoài ra, có 22,22% xác định bộ phận kế toán TSCĐ thực hiện việc phân tích thông tin TSCĐ và 27,78% do bộ phận dự toán thực hiện phân tích thông tin liên quan đến đầu tư TSCĐ.

Về xây dựng PADT, có 60/90 (tương ứng tỷ lệ 66,67%) ý kiến cho rằng DN không lập kế hoạch đầu tư mua sắm TSCĐ hàng năm. Các ý kiến còn lại cho rằng DN có lập kế hoạch và PADT mua sắm TSCĐ. Trước khi quyết định đầu tư TSCĐ, chỉ có 80/90 (tương ứng 88,89%) đối tượng được khảo sát cho rằng ban giám đốc

cùng với các bộ phận khác như bộ phận kế hoạch, bộ phận kỹ thuật, bộ phận xây dựng, bộ phận sản xuất,... có tiến hành xác định nhu cầu về TSCĐ và nghiên cứu cơ hội đầu tư. Sau đó, căn cứ vào thông tin do bộ phận kế toán cung cấp về số vốn chủ sở hữu có thể huy động, số vốn vay và các thông tin do các bộ phận khác cung cấp, bộ phận kế hoạch kết hợp với các bộ phận khác tiến hành lập PADT.

Để ra quyết định có nên đầu tư mua sắm TSCĐ hay không, DN cần phải xác định được doanh thu mà TSCĐ đó mang lại và những chi phí phải bỏ ra liên quan đến quá trình vận hành, sử dụng TSCĐ trong quá trình hoạt động SXKD. Theo đó, bộ phận kế hoạch sẽ có nhiệm vụ là đầu mối tập trung tất cả các thông tin được cung cấp bởi các bộ phận, phòng ban khác nhau trong DN để phục vụ cho việc lập báo cáo nghiên cứu tính khả thi của dự án. Trong đó, kế toán sẽ cung cấp và thẩm định các thông tin, số liệu về mặt tài chính mà trọng tâm là dòng tiền thu, chi của dự án.

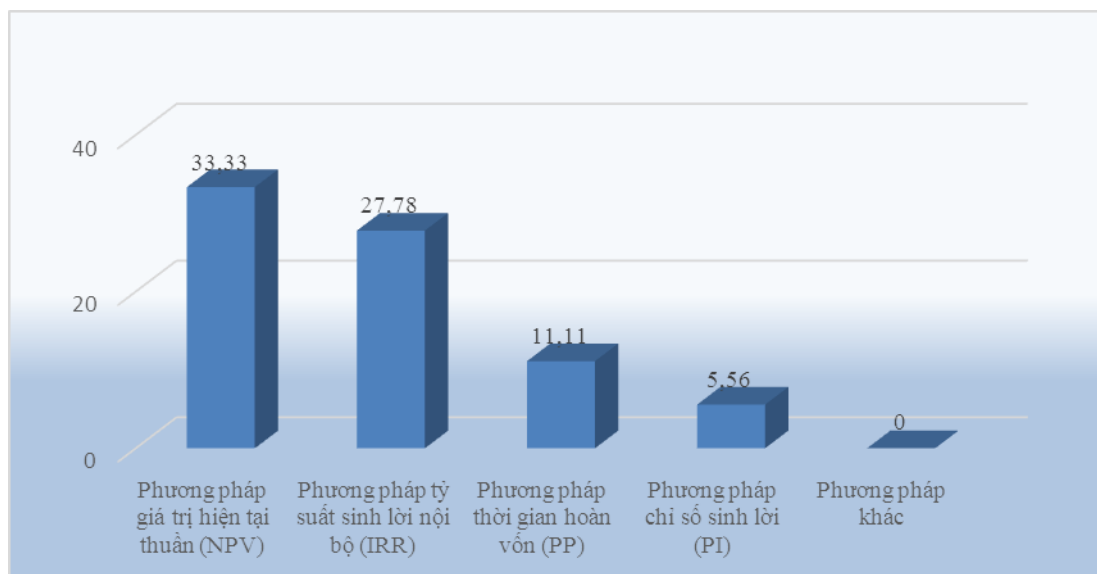
Theo kết quả khảo sát (Phụ lục 2.2 - Câu 6,7 mục V) cho thấy thông tin về dòng tiền thu, chi của dự án không chỉ có bộ phận kế toán cung cấp mà còn do một số bộ phận khác cung cấp, trong đó thông tin dòng tiền chi tập trung về vốn lưu động bổ sung, chi phí hoạt động thường xuyên, chi phí sửa chữa TSCĐ và chi phí thanh lý khi kết thúc dự án. Còn thông tin dòng tiền thu như thu từ dự án, thu do bán tài sản cũ và thanh lý tài sản khi kết thúc dự án. Tất cả những sự ước tính về doanh thu, chi phí sẽ là cơ sở để KTQT phân tích thông tin về các TSCĐ đang cần xem xét, giúp DN ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu.

Để thực hiện một PADT TSCĐ thông thường cần một lượng VĐT lớn. Trong điều kiện kinh tế hiện nay, khả năng tài chính của các DN khai thác than thuộc TKV đều bị hạn chế. Các DN đều muốn chiếm dụng vốn của các tổ chức, cá nhân khác một cách hợp pháp để sử dụng vào hoạt động SXKD (điều này được thấy rõ khi xem xét các chỉ tiêu Phải trả nhà cung cấp, Vay và nợ thuê tài chính... trên BCTC của các DN). Do đó, ít có DN nào đầu tư vào hoạt động SXKD chỉ bằng nguồn vốn chủ sở hữu. Tại các DN khai thác than thuộc TKV cũng vậy, các ý kiến đều cho rằng DN đầu tư mua sắm TSCĐ chủ yếu bằng nguồn vốn vay. Chẳng hạn, công ty than Uông Bí, căn cứ vào khả năng tài chính của mình để lựa chọn nguồn vốn đầu tư cho thực hiện dự án lần này là sử dụng vốn vay. Theo dự án đầu tư, công ty than Uông Bí xác định nguồn vốn đầu tư xây dựng dự kiến được huy động từ nguồn vốn vay thương mại và các nguồn vốn hợp pháp khác của công ty với lãi suất vay 0,9%/năm, dự kiến trả trong

vòng 5 năm (Phụ lục 2.28). Theo đó, công ty cũng lập dự toán ngân sách xây dựng phương án hoàn trả nợ vốn vay đầu tư (Phụ lục 2.29).

Tại các đơn vị khảo sát việc phân tích thông tin để đánh giá tính hiệu quả của dự án còn hạn chế, tỷ lệ sử dụng phương pháp giá trị hiện tại thuần - NPV là 33,33%, phương pháp tỷ suất sinh lợi nội bộ - IRR là 27,78%. Còn các phương pháp khác như thời gian hoàn vốn - PP (11,11%) và phương pháp chỉ số sinh lời - PI (5,56%) hầu như không được sử dụng để phân tích thông tin (Hình 2.4).

Tại một số DN khai thác than thuộc TKV, qua phỏng vấn trực tiếp thì phương pháp phân tích thông tin sử dụng để lập PADT chủ yếu gồm 2 phương pháp là phương pháp NPV và phương pháp IRR. Trong đó, công thức tính NPV và IRR được lập trình sẵn trong bảng tính Excel với tỷ lệ chiết khấu sử dụng để tính giá trị hiện tại các dòng tiền chủ yếu là chi phí sử dụng vốn vay thương mại của dự án. Tuy nhiên, trong từng trường hợp cụ thể các DN sẽ sử dụng phương pháp NPV hay IRR hoặc kết hợp cả 2 phương pháp này. Ví dụ, đối với dự án mở rộng nâng công suất khu Tràng Khê, Hồng Thái (Mỏ Tràng Bạch) - Công ty than Uông Bí sử dụng kết hợp cả 2 phương pháp NPV và IRR, các chỉ tiêu tài chính để thẩm định hiệu quả đầu tư của dự án được thể hiện ở phụ lục 2.30.



**Hình 2.4: Mức độ áp dụng các phương pháp phân tích thông tin để lựa chọn phương án đầu tư**

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Qua kết quả tính toán (Phụ lục 2.30) cho thấy dự án mở rộng nâng công suất khu Trảng Khê, Hồng Thái (Mỏ Trảng Bạch) - Công ty than Uông Bí có hiệu quả, có khả năng cân đối tài chính và hoàn trả vốn, lãi vay theo đúng kế ước. Như vậy xét về mặt kinh tế, dự án có tính khả thi.

### ***2.2.2.2. Thực trạng kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý, sử dụng tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV***

#### ***❖ Thực trạng quản lý tài sản cố định***

TSCĐ là bộ phận tài sản chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản, ảnh hưởng đến chất lượng hiệu quả hoạt động của các DN khai thác than thuộc TKV. Do đó, TKV và các DN khai thác than thuộc TKV rất chú trọng đến công tác quản lý TSCĐ. Chính vì vậy, ngoài các quy định về kế toán nói chung, TKV còn ban hành các quy định về quản lý, sử dụng TSCĐ áp dụng tại các DN khai thác than thuộc TKV. Qua khảo sát thực trạng quản lý TSCĐ tại các DN này, tác giả nhận thấy công tác quản lý TSCĐ có những đặc điểm sau:

#### ***Tại bộ phận sử dụng tài sản cố định***

Theo số liệu thống kê của TKV, hiện nay các DN khai thác than trong Tập đoàn đang khai thác hơn 30 mỏ hầm lò và 20 mỏ lộ thiên chủ yếu được phân bố tại tỉnh Quảng Ninh và một số tỉnh phía Bắc Việt Nam như Lạng Sơn, Thái Nguyên. Chính vì vậy, TSCĐ phân bố rải rác ở nhiều địa điểm khác nhau gây khó khăn cho công tác quản lý TSCĐ. Các đơn vị khảo sát đều tiếp tục sử dụng nhiều TSCĐ đã khấu hao hết như ô tô, máy phát điện, nhà làm việc khối phòng ban, máy xúc, máy ủi,... Do vậy, DN vẫn phải thực hiện quản lý những TSCĐ này. Thực trạng này khiến các DN có thể phải bỏ ra một khoản chi phí sửa chữa khá lớn để tiếp tục sử dụng những tài sản đó hoặc có thể trong quá trình sử dụng tài sản sẽ có những sự cố về mặt kỹ thuật do tài sản đã quá hạn sử dụng...

Nhiều DN chưa 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 DN cũng như theo từng bộ phận sử dụng.

Theo kết quả phỏng vấn nhân viên phụ trách kỹ thuật về vận hành, điều khiển máy móc thiết bị thì phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV chưa có chế độ phân định trách nhiệm rõ ràng về quản lý TSCĐ tại bộ phận sử dụng đồng thời chưa có kế hoạch kiểm tra định kỳ, duy tu bảo dưỡng TSCĐ. Chính vì vậy,

hầu hết khi TSCĐ bị hỏng hóc, bộ phận sử dụng mới báo bộ phận kỹ thuật để tiến hành sửa chữa.

Tại bộ phận sử dụng TSCĐ, kế toán lập Sổ theo dõi TSCĐ, công cụ dụng cụ tại nơi sử dụng nhằm theo dõi tình hình tăng, giảm và quản lý TSCĐ tại từng bộ phận sử dụng, đồng thời sổ này cũng là căn cứ để DN đối chiếu khi kiểm kê tài sản (Phụ lục 2.31).

#### ***Tại phòng kế toán***

Theo Quyết định số 1764/QĐ-TKV ngày 04/09/2015 về quy chế quản lý và sử dụng TSCĐ, từng TSCĐ có bộ hồ sơ riêng gồm: Hợp đồng, hóa đơn, biên bản giao nhận TSCĐ và các chứng từ có liên quan TSCĐ. Tuy nhiên, trên thực tế chỉ có 20/90 (tương ứng 22,22%) ý kiến trả lời DN có lập Thẻ TSCĐ cho từng tài sản (Phụ lục 2.32), số còn lại chỉ phản ánh trên Sổ chi tiết TSCĐ. Bộ phận kế toán chịu trách nhiệm theo dõi, phản ánh sự biến động của từng loại TSCĐ của DN theo chỉ tiêu nguyên giá, GTHMLK và GTCL của TSCĐ. Bộ phận kỹ thuật, bộ phận kế hoạch và bộ phận đầu tư xây dựng chịu trách nhiệm theo dõi, quản lý TSCĐ về mặt hiện vật, số lượng, tình trạng kỹ thuật, khả năng hoạt động TSCĐ, xây dựng các tiêu chuẩn, định mức trong quản lý, sử dụng TSCĐ.

Về kiểm kê TSCĐ, tại thời điểm kiểm kê, DN thành lập Hội đồng kiểm kê tài sản và tiến hành kiểm kê TSCĐ. 100% đối tượng được khảo sát cho rằng DN tiến hành kiểm kê TSCĐ theo định kỳ vào ngày 31 tháng 12 hàng năm trước khi khóa sổ kế toán để lập BCTC, 38,89% ý kiến trả lời DN tiến hành kiểm kê TSCĐ theo định kỳ vào ngày 30 tháng 6 và 31 tháng 12 hàng năm. Ngoài kiểm kê định kỳ, có 44,44% ý kiến trả lời có 8 CTCP khai thác than còn tiến hành kiểm kê toàn bộ TSCĐ khi DN phát hành cổ phiếu. Khi kiểm kê, DN xác định được số lượng thực tế và tình trạng kỹ thuật của tài sản. Sau khi kiểm kê TSCĐ, kế toán lập Biên bản kiểm kê TSCĐ (Phụ lục 2.23).

Định kỳ, căn cứ vào Sổ chi tiết TSCĐ, bộ phận kế toán có trách nhiệm lập các báo cáo kế toán để cung cấp thông tin về hiện trạng và tình hình sử dụng của từng loại TSCĐ phục vụ cho công tác quản lý, ra quyết định liên quan đến TSCĐ. Các DN khảo sát đều lập báo cáo KTQT theo mẫu chung do Tập đoàn quy định. Các báo cáo KTQT TSCĐ của DN bao gồm: Báo cáo tổng hợp tăng, giảm nguyên giá và

hao mòn TSCĐHH (Phụ lục 2.33); Báo cáo chi tiết tăng, giảm nguyên giá và hao mòn TSCĐ (Phụ lục 2.34).

**❖ *Thực trạng lựa chọn chính sách khấu hao tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV***

Các DN khai thác than thuộc TKV chủ yếu lựa chọn chính sách khấu hao của DN phù hợp với quy định của cơ quan thuế. Có 75/90 (tỷ lệ 83,33%) số ý kiến trả lời DN chỉ sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng để tính khấu hao cho tất cả các loại TSCĐ. Các DN này không áp dụng phương pháp khấu hao nhanh vì tránh sự biến động lớn về chi phí, thu nhập và lợi nhuận giữa các kỳ, đồng thời không muốn điều chỉnh số liệu khi tính thuế thu nhập DN. Chỉ có 15/90 (tỷ lệ 16,67%) số ý kiến trả lời DN áp dụng cả hai phương pháp khấu hao đường thẳng và phương pháp khấu hao nhanh, tùy vào đặc điểm của mỗi loại TSCĐ như CTCP Than Núi Béo, CTCP Than Hà Tu, CTCP Than Vàng Danh. Trong đó, các DN này đã áp dụng phương pháp khấu hao nhanh đối với các loại máy móc, thiết bị sử dụng trong hầm lò khai thác than như máng cào, máy bơm thủy lực, máy nén khí,... Theo kết quả phỏng vấn kế toán trưởng tại các DN này lý do họ áp dụng phương pháp khấu hao nhanh đối với các loại TSCĐ kể trên là vì các tài sản này nhanh bị lạc hậu về công nghệ nên DN muốn thu hồi nhanh VĐT để tái đầu tư TSCĐ mới tiên tiến hiện đại hơn nhằm đem lại hiệu quả kinh tế cao hơn. Ngoài ra, những TSCĐ này ở trong hầm lò chịu ảnh hưởng lớn từ yếu tố môi trường tự nhiên nên dẫn đến hao mòn rất nhanh. Vì vậy, các DN này cần phải tính khấu hao nhanh để kịp thu hồi vốn trước khi TSCĐ bị hư hỏng. Như vậy cơ sở lựa chọn chính sách khấu hao của các DN khai thác than thuộc TKV chính là mục tiêu của nhà quản trị. Nếu mục tiêu của nhà quản trị là sự ổn định về chi phí, lợi nhuận giữa các kỳ thì DN lựa chọn phương pháp khấu hao đường thẳng, còn nếu mục tiêu của DN muốn thu hồi VĐT nhanh thì lựa chọn phương pháp khấu hao nhanh.

**❖ *Thực trạng đánh giá hiệu quả đầu tư, hiệu quả sử dụng tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV***

Theo kết quả khảo sát, chỉ có 33,33% ý kiến trả lời DN sử dụng chỉ tiêu *Tỷ suất đầu tư TSCĐ* và 16,67% ý kiến cho rằng DN sử dụng chỉ tiêu *Hệ số trang bị TSCĐ* để đánh giá tình hình đầu tư TSCĐ của DN. Phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV chỉ đánh giá tình trạng sử dụng TSCĐ về mặt kỹ thuật xem có hỏng hóc linh kiện, bộ phận nào không; mức độ hư hỏng như thế nào; cần thay thế, sửa chữa



bộ phận nào...Chỉ có 16,67% ý kiến trả lời DN sử dụng chỉ tiêu *Hệ số đổi mới TSCĐ*, 27,78% sử dụng chỉ tiêu *Hệ số hao mòn TSCĐ* và 11,11% sử dụng chỉ tiêu *Hệ số loại bỏ TSCĐ* để đánh giá tình trạng kỹ thuật của TSCĐ. Thông qua việc xác định chỉ tiêu *Hệ số đổi mới TSCĐ*, *Hệ số loại bỏ TSCĐ*, kế toán cung cấp thông tin cho nhà quản trị về tình hình biến động tăng, giảm TSCĐ, mức độ đổi mới TSCĐ để từ đó ra quyết định về đầu tư mới TSCĐ nữa hay không? Có tiến hành thanh lý, nhượng bán TSCĐ hay không? Mua mới hay đi thuê TSCĐ? Còn việc phân tích chỉ tiêu *Hệ số hao mòn TSCĐ* cung cấp thông tin cho nhà quản trị về năng lực hiện có của TSCĐ và số vốn cố định còn phải tiếp tục thu hồi tại thời điểm đánh giá. Đó chính là một trong những thông tin cung cấp để nhà quản trị ra quyết định lựa chọn phương pháp khấu hao.

Kết quả phỏng vấn cho thấy việc theo dõi tình trạng kỹ thuật TSCĐ do bộ phận kỹ thuật thực hiện. Định kỳ 6 tháng 1 lần hoặc 1 năm 1 lần, bộ phận kế toán cùng với bộ phận sử dụng TSCĐ sẽ tiến hành kiểm kê về số lượng TSCĐ và báo cáo kết quả kiểm kê. Bộ phận kỹ thuật chỉ đảm nhiệm việc theo dõi về mặt kỹ thuật, tình trạng, năng lực sản xuất hiện có và khả năng đáp ứng nhu cầu SXKD của TSCĐ. Tuy nhiên, không phải tất cả TSCĐ của công ty đều được theo dõi tại bộ phận kỹ thuật mà chủ yếu là các loại máy móc, thiết bị phục vụ cho SXKD, các loại phương tiện vận tải. Còn một số loại TSCĐ không được bộ phận kỹ thuật quản lý, đó là các TSCĐ hình thành qua đầu tư XD CB do bộ phận đầu tư xây dựng quản lý.

Để phân tích và đánh giá hiệu quả sử dụng của TSCĐ, có 16,67% ý kiến trả lời DN sử dụng chỉ tiêu *Sức sản xuất của TSCĐ*, 11,11% sử dụng chỉ tiêu *Sức sinh lời của TSCĐ* và 11,11% sử dụng chỉ tiêu *Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản (ROA)*... Kết quả phân tích các chỉ tiêu này sẽ cho thấy hiệu quả sử dụng TSCĐ như thế nào. Các tỷ suất này càng tăng dần chứng tỏ xu hướng sử dụng TSCĐ càng tốt hơn và ngược lại. Từ đó cung cấp thông tin cho nhà quản trị biết được việc đầu tư và sử dụng những TSCĐ hiện có tại DN có đem lại hiệu quả hay không. Đây chính là một kênh thông tin hữu ích giúp nhà quản trị ra quyết định tiếp tục đầu tư vào những TSCĐ tương tự như những TSCĐ đang sử dụng hay không.

### **2.3. Kết quả phân tích thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

Để nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, tác giả tiến hành gửi phiếu khảo sát và phỏng vấn sâu đối với nhà

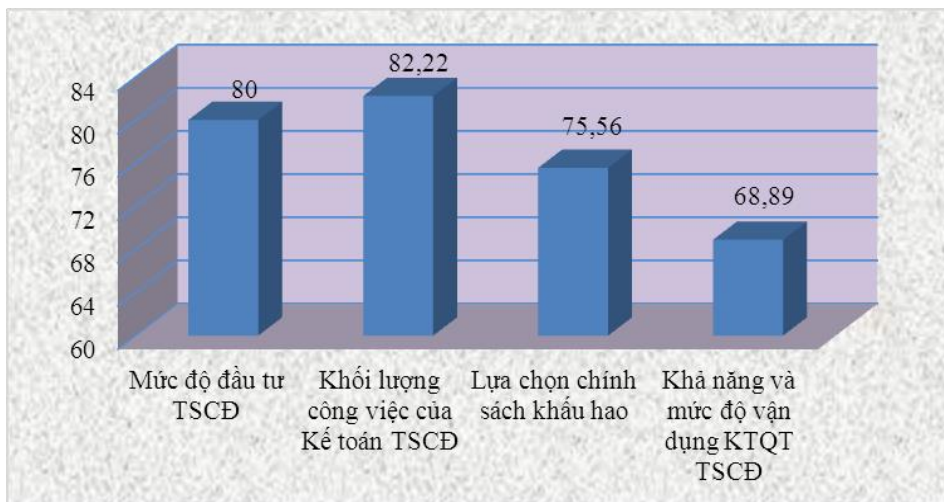
quản lý và kế toán trưởng, nhân viên kế toán, kiểm toán viên đã kiểm toán tại các DN này, chuyên viên Bộ Tài chính về sự ảnh hưởng của các nhân tố đến kế toán TSCĐ. Đánh giá được sự ảnh hưởng của các nhân tố đến kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV sẽ là tiền đề để xác định những nguyên nhân dẫn đến hạn chế trong kế toán TSCĐ tại các DN này. Kết quả khảo sát như sau:

### 2.3.1. Các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định

#### *Thứ nhất, quy mô và đặc điểm hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp*

Phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV đều là các DN có quy mô vừa và lớn, đồng thời khai thác than là một ngành sản xuất đặc thù, do đó cần thiết phải đầu tư nhiều máy móc, thiết bị sản xuất, phương tiện vận tải...

Hình 2.5 cho thấy 82,22% (tương ứng 74/90) ý kiến cho rằng quy mô, đặc điểm SXKD ảnh hưởng đến khối lượng công việc của kế toán TSCĐ. Điều này dễ nhận thấy bởi khi quy mô DN tăng thì số lượng TSCĐ cũng tăng lên tương ứng, do đó khối lượng công việc của kế toán TSCĐ sẽ nhiều hơn; việc theo dõi, quản lý và hạch toán TSCĐ sẽ khó khăn hơn.



**Hình 2.5: Quy mô, đặc điểm sản xuất kinh doanh ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV**

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Phần lớn ý kiến (80%) đều cho rằng quy mô sản xuất ngày càng mở rộng có ảnh hưởng lớn đến quá trình đầu tư, mua sắm và quản lý, sử dụng TSCĐ của DN. Khi quy mô sản xuất ngày càng tăng, DN càng phải đầu tư vào TSCĐ phục vụ cho quá trình sản xuất nhiều hơn; địa bàn hoạt động ngày mở rộng, TSCĐ phân bố rải rác ở nhiều nơi khiến cho việc quản lý, theo dõi tình hình sử dụng và

hạch toán TSCĐ trở nên khó khăn hơn. Đồng thời, đặc điểm SXKD của các DN khai thác than thuộc TKV cũng là nhân tố ảnh hưởng đáng kể đến kế toán TSCĐ. Cụ thể, khi phỏng vấn sâu một số kỹ sư bộ phận kỹ thuật cho biết TKV hiện có khoảng trên 30 mỏ khai thác hầm lò và 20 mỏ khai thác lộ thiên. Tình hình khai thác mỏ lộ thiên ngày càng ít đi do trữ lượng than khai thác tại các mỏ lộ thiên không còn nhiều, do đó để đảm bảo sản lượng khai thác than và khoáng sản đáp ứng được nhu cầu năng lượng của quốc gia thì các DN khai thác than của TKV đã tăng tỷ trọng khai thác hầm lò so với khai thác lộ thiên thay đổi từ 44% năm 2011 lên tới 60% năm 2016 và dự kiến còn tăng. Chính vì vậy, các DN khai thác than phải tập trung vào đầu tư xây dựng hầm lò với số lượng máy móc, thiết bị phục vụ khai thác hầm lò nhiều hơn so với khai thác lộ thiên nên chi phí khấu hao TSCĐ tăng.

Khi DN lựa chọn chính sách khấu hao TSCĐ, 75,56% (68/90) ý kiến cho rằng sẽ bị tác động bởi quy mô, đặc điểm SXKD của DN. Kết quả phỏng vấn sâu kế toán TSCĐ tại một số DN khai thác than cho thấy khi quy mô DN tăng thì số lượng TSCĐ tăng lên dẫn đến chi phí khấu hao cũng tăng. Hơn nữa, phần lớn các TSCĐ trong DN khai thác than là ở ngoài trời hoặc trong lòng đất nên chịu ảnh hưởng lớn của môi trường tự nhiên dẫn đến hao mòn nhanh. Do đó, DN phải lựa chọn phương pháp khấu hao phù hợp đối với những TSCĐ này để đảm bảo quá trình thu hồi vốn nhanh trước khi tài sản bị hư hỏng.

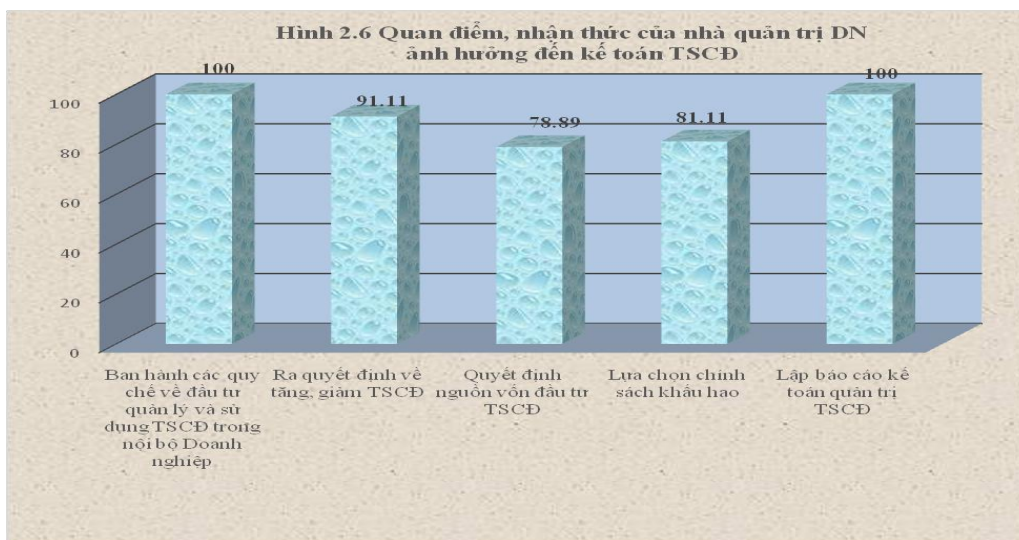
Ngoài ra, quy mô của DN cũng là nhân tố ảnh hưởng khá lớn đến việc vận dụng KTQT TSCĐ. Có 62/90 ý kiến cho rằng: DN có quy mô lớn tương ứng với doanh thu lớn, số lượng nhân viên nhiều, số lượng các phòng ban và bộ phận trong DN hoạt động bài bản, có tiềm lực kinh tế tốt, vốn lớn thì khả năng vận dụng KTQT TSCĐ sẽ cao hơn, đáp ứng nhu cầu đầu tư mua sắm TSCĐ. Thực tế, các DN khai thác than thuộc TKV phần lớn là các DN có quy mô vừa và lớn nên khả năng và mức độ vận dụng KTQT, đặc biệt là KTQT TSCĐ sẽ càng cao.

### ***Thứ hai, quan điểm và nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp***

Quan điểm và nhận thức của nhà quản trị DN ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ như thế nào? Số liệu khảo sát được tổng hợp trong hình 2.6. Theo đó, các ý kiến đều cho rằng quan điểm và nhận thức của nhà quản trị DN ảnh hưởng đến việc ban hành quy chế về đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ trong nội bộ DN, ảnh hưởng đến việc lập báo cáo KTQT TSCĐ. Phần lớn ý kiến (91,11%) cho rằng việc ra quyết định về tăng, giảm TSCĐ phụ thuộc vào trình độ và nhận thức của nhà quản trị. 81,11% ý kiến trả

lời việc lựa chọn chính sách khấu hao phù hợp hay không, có đáp ứng được mục tiêu, yêu cầu quản lý của DN hay không phụ thuộc rất lớn vào sự nhận thức và quan điểm của nhà quản trị DN. Khi quyết định đầu tư một TSCĐ nào đó thì DN phải dự kiến nguồn VĐT là nguồn nào, nguồn vốn chủ sở hữu hay nguồn vốn vay, điều này sẽ do nhà quản trị DN xem xét, cân nhắc và quyết định chiếm đến 78,89% ý kiến.

Qua phỏng vấn 18 nhà quản trị của 18 DN khai thác than thuộc TKV ở vị trí giám đốc hoặc phó giám đốc tài chính, kết quả cho thấy: nhà quản trị nhận thức về vai trò của KTQT, đặc biệt là KTQT TSCĐ còn khá mờ nhạt, họ chưa coi trọng vai trò của thông tin KTQT phục vụ cho việc ra quyết định. Việc thực hiện KTQT TSCĐ phụ thuộc vào ý muốn chủ quan của nhà quản trị. Chẳng hạn như việc trích khấu hao TSCĐ phụ thuộc nhiều vào quan điểm, nhận thức của nhà quản trị là thận trọng hay mạnh dạn, quyết định khấu hao TSCĐ nhanh hay chậm, quyết định đầu tư TSCĐ bằng nguồn vốn nào... Hầu hết, các nhà quản trị ra quyết định đều dựa vào kinh nghiệm và thói quen quản lý nên khó kiểm soát được chi phí và kết quả kinh doanh. Kết quả phỏng vấn còn cho thấy việc cung cấp thông tin cho nhà quản lý phục vụ cho việc ra các quyết định quản trị trong các trường hợp đột xuất tại các DN khai thác than thuộc TKV dường như bị hạn chế. Hay nói cách khác, nhà quản trị chưa biết khai thác thông tin từ bộ phận kế toán.

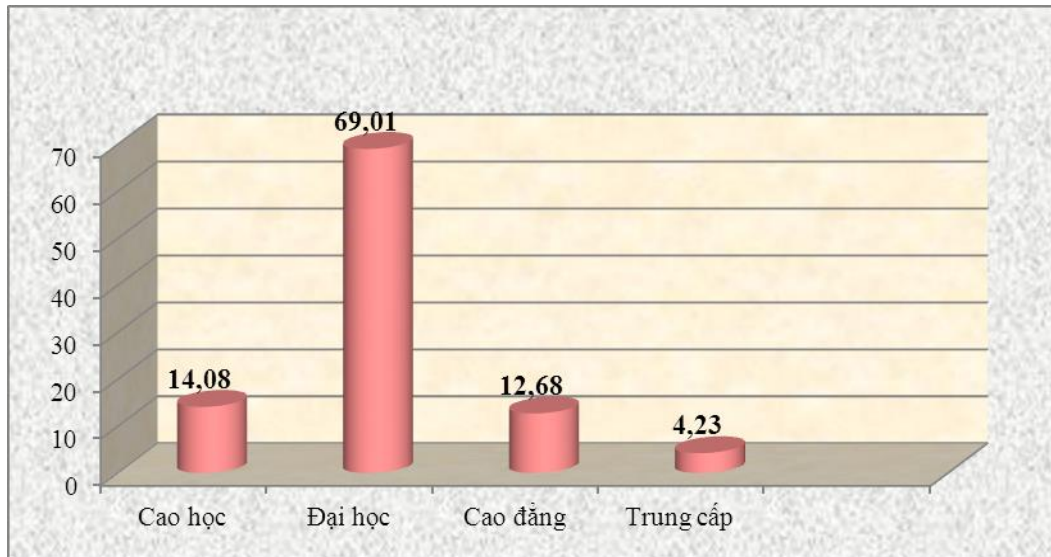


**Hình 2.6: Quan điểm, nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ**

*(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)*

***Thứ ba, trình độ nhân viên kế toán***

Theo kết quả khảo sát (Hình 2.7) thì tổng số nhân viên kế toán của 18 DN khai thác than là 142 nhân viên kế toán trong đó có 20 người có trình độ trên đại học tương ứng 14,08%, 98 người có trình độ đại học tương ứng 69,01%, 18 người có trình độ cao đẳng tương ứng 12,68%, số còn lại là 6 người có trình độ trung cấp tương ứng 4,23%.



**Hình 2.7: Trình độ nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp khảo sát**

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Như vậy, số nhân viên kế toán có trình độ cao đẳng và trung cấp chiếm tỷ lệ không phải là nhỏ, điều này dẫn tới hạn chế trong việc thực hiện các công việc của kế toán nói chung và kế toán TSCĐ nói riêng. Ngoài ra, 75/90 (83,33%) ý kiến cho rằng thỉnh thoảng DN mới cho nhân viên kế toán đi tập huấn bồi dưỡng kiến thức về kế toán, số còn lại không bao giờ cho nhân viên kế toán đi tập huấn bồi dưỡng về kế toán. Điều này cho thấy các DN khai thác than thuộc TKV chưa quan tâm đúng mức đến việc bồi dưỡng kiến thức mới cho đội ngũ nhân viên kế toán.

Kết quả khảo sát được tổng hợp trong hình 2.8 cho thấy thực trạng năng lực của kế toán viên tại các DN khai thác than thuộc TKV ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ như sau:

- *Về năng lực chuyên môn*: Các kế toán viên đều đã qua các trường đào tạo trong và ngoài nước đạt trình độ từ trung cấp đến thạc sỹ. Tuy nhiên, có 64,44% ý kiến cho rằng năng lực thực hành về kế toán trong đó có kế toán TSCĐ chưa đáp ứng được yêu cầu. Kết quả phỏng vấn cho thấy sự hiểu biết và kỹ năng thực hành kế toán TSCĐ của các nhân viên kế toán tại các DN khai thác than thuộc TKV còn hạn chế, do đó thông tin kế toán TSCĐ của DN cung cấp chưa đầy đủ,

kịp thời. Phần lớn ý kiến (95,56%) cho rằng năng lực và trình độ của nhân viên kế toán có ảnh hưởng đến việc triển khai vận dụng KTQT TSCĐ tại các DN này.

- *Về kỹ năng tin học văn phòng* là khả năng sử dụng thành thạo các phần mềm máy tính (như phần mềm kế toán, phần mềm quản trị nội bộ...), các chương trình tin học cơ bản như Word, Excel... có 42,22% ý kiến đánh giá đáp ứng được yêu cầu, 57,78% ý kiến đánh giá chưa đạt yêu cầu.

- *Về năng lực ngoại ngữ*: 80% ý kiến đánh giá chưa đáp ứng được yêu cầu giao tiếp và làm việc bằng tiếng nước ngoài. Cụ thể kế toán chưa đọc được BCTC hay các tài liệu kế toán trong đó có tài liệu kế toán TSCĐ bằng tiếng nước ngoài.

- *Về kỹ năng nhận diện, thu thập, tổng hợp và phân tích thông tin về các giao dịch liên quan đến TSCĐ* có 68,89% ý kiến cho rằng kế toán viên của DN đáp ứng được yêu cầu, số còn lại chưa đáp ứng được yêu cầu. Có thể nhận thấy, phần lớn kế toán viên tại các DN khai thác than mới chỉ lập và thu thập chứng từ, ghi sổ kế toán liên quan đến TSCĐ, chưa có khả năng lập báo cáo KTQT về TSCĐ và phân tích thông tin để cung cấp cho các nhà quản trị DN ra các quyết định liên quan đến TSCĐ.

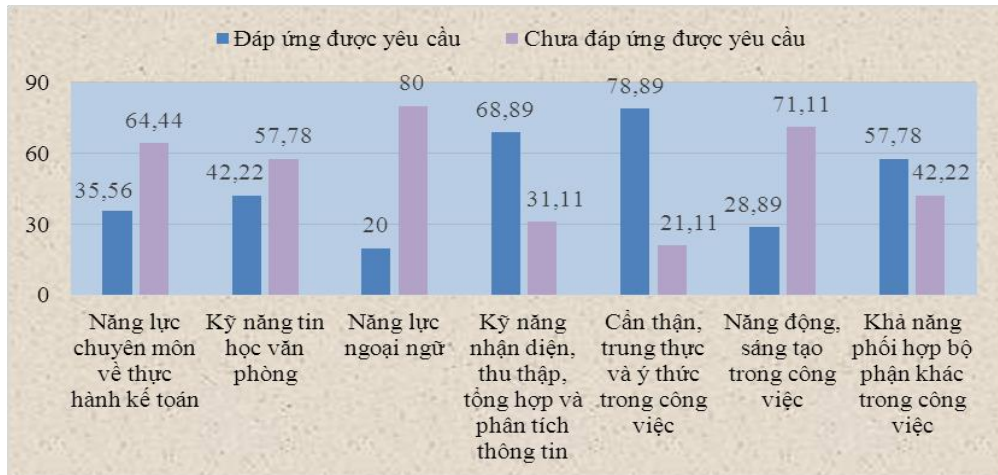
- Để thực hiện tốt một trong các nhiệm vụ của kế toán TSCĐ là cung cấp đầy đủ, kịp thời, chính xác tình hình biến động và số hiện có của TSCĐ thì kế toán cần phải có đức tính cẩn thận, trung thực và ý thức tốt trong công việc. Có 78,89% ý kiến cho rằng kế toán viên của DN đã đáp ứng được yêu cầu này.

- Ngoài các kỹ năng trên, đòi hỏi kế toán phải luôn năng động, sáng tạo trong công việc, nhạy bén trong xử lý các giao dịch về TSCĐ, đặc biệt là các giao dịch đặc thù của DN khai thác than. Chỉ có 28,89 % ý kiến cho rằng kế toán viên của DN đáp ứng được yêu cầu này.

- Khả năng phối hợp công việc giữa kế toán với các bộ phận khác trong DN như bộ phận đầu tư TSCĐ, bộ phận kỹ thuật sửa chữa TSCĐ, bộ phận kinh doanh, bộ phận sử dụng TSCĐ,... còn hạn chế. 42,22% ý kiến cho rằng kế toán viên chưa đáp ứng được yêu cầu này.

Kết quả phỏng vấn 6/6 kiểm toán viên kiểm toán tại một số DN được khảo sát cho rằng trình độ kiến thức và năng kỹ làm việc của nhân viên kế toán tác động không nhỏ đến kết quả công việc của kế toán TSCĐ. Do đó, người làm kế toán phải linh hoạt trong việc xử lý thông tin và phối hợp tốt với các bộ phận chức năng khác trong DN. Họ cho rằng nếu trình độ kiến thức của nhân viên kế toán bị hạn chế và

làm việc thiếu chuyên nghiệp sẽ dẫn đến thông tin kế toán TSCĐ của DN cung cấp thiếu tính chính xác, đầy đủ và kịp thời.



**Hình 2.8: Năng lực của kế toán viên tại các DN khảo sát**

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

### 2.3.2. Các nhân tố bên ngoài ảnh hưởng đến kế toán tài sản cố định

#### ***Thứ nhất, thị trường và sự cạnh tranh***

Phần lớn các ý kiến (72,22%) cho rằng thị trường và sự cạnh tranh có tác động đến quá trình đầu tư, mua sắm TSCĐ của DN. Theo kết quả phỏng vấn các chuyên gia đều cho rằng ngành than liên tục gặp nhiều khó khăn do khai thác hầm lò ngày càng xuống sâu, CPSX và thuế tăng cao, giá than trong nước cao hơn giá than nhập khẩu nên tiêu thụ than chậm dẫn đến tồn kho lớn,... Do đó, để tăng năng lực cạnh tranh với các công ty của Trung Quốc, Mỹ, Australia, Ấn Độ... các DN khai thác than thuộc TKV cần đầu tư hợp lý, đổi mới công nghệ sản xuất một cách đồng bộ theo hướng hiện đại hơn. Tuy nhiên, trước khi ra các quyết định lựa chọn đầu tư mua sắm TSCĐ thì DN phải đánh giá được sự ảnh hưởng của yếu tố thị trường và sức cạnh tranh của dự án cần xem xét.

Bên cạnh đó, phần lớn các đối tượng được phỏng vấn đều cho rằng việc cung cấp cho nhà quản trị các thông tin tư vấn hữu ích về đầu tư dài hạn dựa trên hệ thống KTQT với các công cụ kỹ thuật phù hợp nhằm quản lý tốt các nguồn lực của mình, gia tăng lợi thế cạnh tranh... Sức mạnh của cạnh tranh buộc các DN phải đổi mới để tồn tại, do đó DN phải lựa chọn vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT, đặc biệt là KTQT TSCĐ.

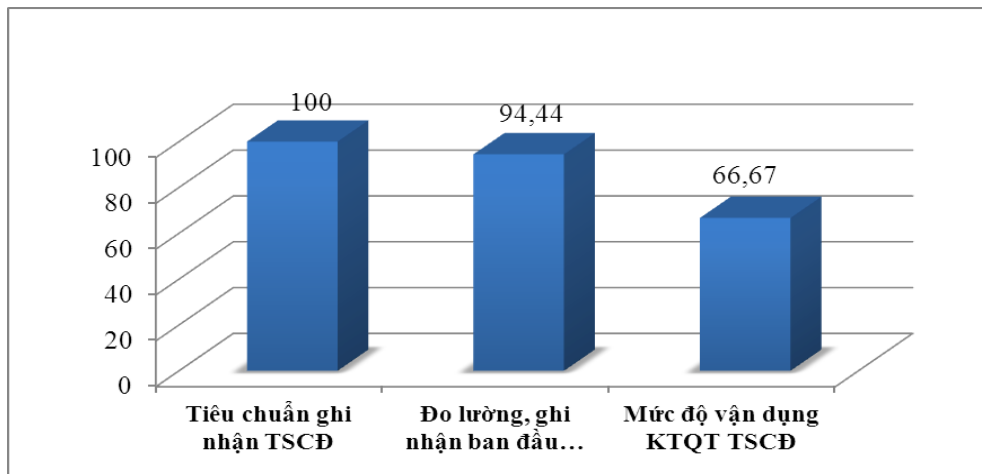
#### ***Thứ hai, hệ thống pháp lý về kế toán***

Tất cả các ý kiến đều đồng thuận cho rằng các văn bản pháp lý về kế toán như Luật Kế toán, CMKT, CĐKT... có ảnh hưởng lớn đến công tác kế toán nói chung và kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng. Điều đó đã được

minh chứng bởi những thay đổi của các quy định về TSCĐ và kế toán TSCĐ trong hệ thống kế toán Việt Nam qua các thời kỳ có sự ảnh hưởng sâu sắc đến thực hành kế toán TSCĐ tại các đơn vị.

Các ý kiến đều cho rằng DN ghi nhận TSCĐ dựa trên tiêu chuẩn quy định của CMKT. Chẳng hạn như tiêu chuẩn về giá trị của TSCĐ thay đổi từ 500 đồng lên 1000 đồng, 5 triệu đồng, 10 triệu đồng và hiện nay là từ 30 triệu đồng. Kế toán phải xử lý đối với những tài sản trước đó đã được ghi nhận là TSCĐHH nhưng khi tiêu chuẩn về giá trị tăng lên thì phải chuyển thành công cụ dụng cụ hoặc GTCL nhỏ thì được ghi nhận vào chi phí SXKD.

Kết quả khảo sát đánh giá mức độ ảnh hưởng của các quy định pháp lý đến kế toán TSCĐ theo hình 2.9 như sau:



**Hình 2.9: Đánh giá mức độ ảnh hưởng của các quy định pháp lý đến kế toán TSCĐ**

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Đa số ý kiến (94,44%) cho rằng việc đo lường, ghi nhận ban đầu, ghi nhận sau ban đầu và trình bày thông tin TSCĐ trên BCTC tại các DN khai thác than thuộc TKV tuân thủ theo CMKT, CĐKT hiện hành. Về quy định của các văn bản pháp lý kế toán có ảnh hưởng đến mức độ vận dụng KTQT trong đó có KTQT TSCĐ thì số ý kiến đồng thuận là 66,67%.

Như vậy, ở mỗi thời kỳ nhất định, các văn bản pháp lý về kế toán có sự thay đổi dẫn tới các DN thực hiện kế toán TSCĐ cũng phải tuân thủ và áp dụng theo những thay đổi đó. Điều đó chứng tỏ rằng các quy định của các văn bản này có ảnh hưởng lớn đến kế toán TSCĐ tại các DN Việt Nam nói chung và các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng.

### ***Thứ ba, ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán***



Sự phát triển của CNTT có tác động như thế nào đến kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV? Kết quả khảo sát được tổng hợp và thể hiện trong bảng 2.4. như sau:

**Bảng 2.4: Đánh giá mức độ ảnh hưởng của công nghệ thông tin đến kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV**

Câu hỏi	Chọn	Diễn giải mã trả lời	Tỷ lệ (%)
1. CNTT có vai trò như thế nào đối với kế toán TSCĐ?	a	Rất quan trọng	27,78
	b	Quan trọng	66,67
	c	Không quan trọng	5,55
2. CNTT có tác động như thế nào đến kế toán TSCĐ?	a	Rút ngắn thời gian thực hiện trong quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán TSCĐ	100
	b	Khối lượng công việc tính toán, xử lý số liệu kế toán về TSCĐ sẽ được giảm bớt.	100
	c	Đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin về TSCĐ nhanh chóng, kịp thời.	88,89
	d	Việc theo dõi, quản lý TSCĐ có hiệu quả hơn.	83,33
	đ	Khả năng vận dụng KTQT TSCĐ tốt hơn.	72,22
3. DN có kế hoạch đầu tư và phát triển hệ thống CNTT phục vụ cho hoạt động SXKD và công tác kế toán không?	a	Có	100
	b	Không	0

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Theo bảng 2.4, có 94,45% ý kiến cho rằng CNTT có vai trò quan trọng và rất quan trọng đối với kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV. Chính vì vậy, 100% các DN này đều có kế hoạch đầu tư và phát triển hệ thống CNTT phục vụ cho hoạt động SXKD và công tác kế toán tại DN trong đó có kế toán TSCĐ. Các ý kiến đều cho rằng việc ứng dụng CNTT rút ngắn thời gian thực hiện trong quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin TSCĐ cũng như giảm bớt được khối lượng công việc tính toán, xử lý số liệu kế toán về TSCĐ. Phần lớn ý kiến

(88,89%) cho rằng CNTT đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin về TSCĐ nhanh chóng, kịp thời. 83,33% ý kiến trả lời CNTT giúp cho việc theo dõi, quản lý TSCĐ có hiệu quả hơn. 72,22% ý kiến cho rằng khả năng vận dụng KTQT TSCĐ tốt hơn khi DN ứng dụng CNTT. Như vậy, CNTT có tác động rất lớn và theo chiều hướng tích cực đối với hoạt động SXKD cũng như công tác kế toán nói chung và kế toán TSCĐ nói riêng.

Tác giả phỏng vấn 3/3 kiểm toán viên đã thực hiện kiểm toán tại một số DN khảo sát đều cho rằng nếu DN ứng dụng CNTT với hệ thống máy tính kết nối mạng Internet có sử dụng phần mềm như phần mềm kế toán, phần mềm quản lý TSCĐ, phần mềm quản trị nội bộ DN thì việc xử lý và cung cấp thông tin về hoạt động SXKD, thông tin về TSCĐ sẽ nhanh chóng, chính xác và hữu ích hơn.

#### **2.4. Đánh giá thực trạng kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

Sau khi nghiên cứu thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV trên cả góc độ KTTC và KTQT, đồng thời nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ tại các DN này, tác giả có một số đánh giá chung như sau:

##### **2.4.1. Những kết quả đạt được**

###### **❖ Về kế toán tài chính**

- Kế toán TSCĐ trong các DN khai thác than thuộc TKV đã thực hiện việc đo lường, ghi nhận ban đầu, ghi nhận sau ban đầu, dừng ghi nhận và trình bày thông tin TSCĐ tương đối đầy đủ theo quy định của CMKT Việt Nam.

- Các DN khai thác than thuộc TKV đã vận dụng tương đối đầy đủ hệ thống chứng từ cho quản lý và ghi nhận TSCĐ, từ việc đầu tư, khấu hao, sửa chữa TSCĐ đến điều chuyển, thanh lý, nhượng bán 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, làm cơ sở pháp lý cho việc ghi sổ kế toán và lập hệ thống BCTC nói chung, báo cáo về TSCĐ nói riêng trong các DN này.

- Hệ thống TKKT được các DN khai thác than thuộc TKV vận dụng tương đối đầy đủ và linh hoạt cho phần hành kế toán TSCĐ. Các TKKT được sử dụng bao gồm cả TKKT tổng hợp và TKKT chi tiết từ kết cấu, cách ghi chép đến mối quan hệ giữa các TK 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, GTHMLK và GTCL, từ đó làm cơ sở cho việc ra các quyết định của DN liên quan đến đầu tư, sửa chữa, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán TSCĐ...

- Các DN khai thác than thuộc TKV thực hiện tương đối đầy đủ và vận dụng linh hoạt các mẫu sổ kế toán để theo dõi và cung cấp thông tin về TSCĐ. Việc mở và ghi đầy đủ số liệu về TSCĐ trên Sổ TSCĐ đã góp phần cung cấp thông tin về quá trình và sử dụng của từng TSCĐ, từng loại TSCĐ, bao gồm nguyên giá, tình hình trích khấu hao, GTHMLK tính đến thời điểm ghi giảm TSCĐ, lý do ghi 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 của các DN này. Sự kết hợp giữa kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp TSCĐ được các DN thực hiện khá chặt chẽ, tạo điều kiện cho việc kiểm tra đối chiếu và cung cấp thông tin về TSCĐ trong DN.

- Về trình bày thông tin trên BCTC, tại các DN khai thác than được khảo sát của TKV cho thấy thông tin về TSCĐ được trình bày tương đối đầy đủ, phù hợp và đảm bảo tính hợp pháp trên BCTC của các DN khai thác than thuộc Tập đoàn. Kết quả khảo sát BCTC của các DN khai thác than thuộc TKV cho thấy các thông tin về TSCĐ trình bày trên BCTC tương đối đầy đủ theo yêu cầu của VAS 03 và VAS 04.

#### **❖ Về kế toán quản trị**

Qua quá trình khảo sát thực tế về KTQT TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, tác giả nhận thấy KTQT TSCĐ phục vụ cho việc ra các quyết định quản lý tại một số DN khai thác than đã đạt được những kết quả nhất định, được thể hiện trên những khía cạnh chủ yếu sau:

- Quá trình thu thập xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho các quyết định liên quan đến TSCĐ được thực hiện khá rõ ràng ở các khâu đầu tư mua sắm TSCĐ, quản lý và sử dụng TSCĐ. Điều này thể hiện ở việc tổ chức hệ thống chứng từ, TK, sổ kế toán ghi nhận các giao dịch về TSCĐ khá đầy đủ.

- Kế toán DN đã tự thiết kế một số mẫu báo cáo thuộc về KTQT TSCĐ như Báo cáo tổng hợp tăng, giảm nguyên giá và hao mòn TSCĐHH; Báo cáo chi tiết tăng, giảm nguyên giá và hao mòn TSCĐ. Kế toán thường lập các báo cáo này theo quý và lũy kế đến một thời điểm nhất định.

- Việc quản lý TSCĐ tại DN được thực hiện tương đối khoa học và chặt chẽ. Điều này thể hiện ở quy trình mua sắm, thay thế thiết bị, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán TSCĐ của DN.

Trên đây là một số kết quả mà các DN khai thác than thuộc TKV đạt được trong KTQT TSCĐ, những kết quả này đã đóng góp nhất định đem lại hiệu quả kinh doanh và vị thế của các DN khai thác than thuộc TKV.

## **2.4.2. Những hạn chế và nguyên nhân**

### **2.4.2.1. Những hạn chế**

Bên cạnh những kết quả đạt được, kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV vẫn còn một số hạn chế nhất định như sau:

#### **❖ Về kế toán tài chính**

##### ***Thứ nhất, hạn chế trong việc đo lường và ghi nhận ban đầu TSCĐ***

- Việc ghi nhận chi phí thăm dò khoáng sản tại các DN khai thác than thuộc TKV chưa cung cấp thông tin minh bạch và đáp ứng nguyên tắc phù hợp, cụ thể:

+ Đối với chi phí thăm dò thanh toán một lần cho Tập đoàn ghi nhận vào chi phí trả trước dài hạn là chưa đúng bản chất vì khoản chi phí này đã đủ điều kiện vốn hóa nhưng các DN lại ghi nhận là một khoản Chi phí trả trước. Tuy chi phí trả trước là một tài sản dài hạn nhưng hiện tại TK 242 được dùng để ghi nhận nhiều loại tài sản chờ phân bổ dài hạn, có giá trị lớn nên tính minh bạch bị ảnh hưởng. Ngoài ra, khi đưa vào Chi phí trả trước (TK 242) thì việc phân bổ vào chi phí trong kỳ tùy tiện không mang tính hệ thống như khấu hao TSCĐ...

+ Đối với chi phí thăm dò phát sinh bổ sung tại DN không đánh giá tính hiệu lực của giao dịch là chi phí không phát hiện tài nguyên và chi phí phát hiện tài nguyên mà đánh đồng hai giao dịch này để ghi nhận vào chi phí phát sinh trong kỳ là không thỏa mãn nguyên tắc phù hợp và chưa tuân thủ VAS 04.

- Chi phí về tiền cấp quyền khai thác được các DN khai thác than thuộc TKV ghi nhận vào Chi phí trả trước sau đó phân bổ vào chi phí sản xuất chung để tính giá thành của sản phẩm than, khoáng sản nhưng tối đa không quá 3 năm (36 tháng) là chưa đáp ứng nguyên tắc phù hợp do quyền khai thác xác định trong khoảng thời gian dài liên quan đến doanh thu nhiều kỳ nhưng chi phí chỉ ghi nhận vào một số kỳ nhất định.

- Việc ghi nhận chi phí hoàn nguyên tại thời điểm phát sinh và đưa vào giá thành sản phẩm than, khoáng sản của kỳ phát sinh đó là chưa tuân thủ nguyên tắc phù hợp và nguyên tắc trọng yếu vì chi phí hoàn nguyên liên quan đến cam kết trách nhiệm của DN theo luật định và ảnh hưởng đến doanh thu trong suốt thời gian thực hiện dự án nhưng lại ghi nhận vào một kỳ phát sinh làm ảnh hưởng đến lợi nhuận.

##### ***Thứ hai, hạn chế trong việc đo lường và ghi nhận sau ban đầu TSCĐ***

- Về đo lường và ghi nhận sau ban đầu TSCĐ: Hiện nay, các DN khai thác than thuộc TKV vẫn ghi nhận TSCĐ theo giá gốc. Khi đó DN xác định GTCL bằng nguyên giá trừ (-) GTHMLK mà chưa tính đến sự suy giảm giá trị của TSCĐ khi TSCĐ có các dấu hiệu suy giảm giá trị. Như vậy, sẽ dẫn đến thông tin về TSCĐ

trên BCTC không phản ánh giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm báo cáo. Điều này gây bất lợi cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN như nhà đầu tư, ngân hàng, nhà cung cấp, cơ quan quản lý chức năng...

- *Về khấu hao TSCĐ*: Hiện nay, phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV đang thực hiện trích khấu hao theo nguyên tắc tròn tháng là không phù hợp với quy định hiện hành.

- *Về chi phí SCL TSCĐ*: Do đặc tính hoạt động của máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải,... thường xuyên chịu tác động của điều kiện tự nhiên, công suất làm việc, do đó dễ dẫn đến tình trạng hỏng hóc cần phải sửa chữa thường xuyên và SCL. Việc SCL TSCĐ luôn được các DN khai thác than thuộc TKV chú trọng, tuy nhiên nhiều DN không thực hiện lập kế hoạch sửa chữa và không dự toán trước chi phí SCL TSCĐ.

### ***Thứ ba, hạn chế trong việc trình bày thông tin trên BCTC***

- Giá trị của TSCĐ thể hiện trên BCTC tại các DN khai thác than thuộc TKV hiện nay vẫn phản ánh theo giá gốc. Mặc dù trên thực tế xuất hiện dấu hiệu suy giảm giá trị của một số TSCĐ nhưng DN chưa phản ánh sự suy giảm giá trị đó của TSCĐ trên BCTC dẫn tới giá trị thực của tài sản có thể thấp hơn so với giá trị đang phản ánh. Khi đó chi phí khấu hao sẽ lớn hơn so với thực tế dẫn tới lợi nhuận tăng. Điều đó dẫn tới hệ quả là các DN khi chia lợi nhuận sẽ lạm vào phần vốn thực của mình.

- Các DN chưa tách riêng *Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt* ra khỏi chỉ tiêu TSCĐ khi lập BCTC. TSCĐ được DN đầu tư với mục đích sử dụng lâu dài và đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai. Tại ngày lập BCTC, đối với những TSCĐ được xác định không còn sử dụng lâu dài tại DN mà có kế hoạch thanh lý, nhượng bán trong vòng một năm thì phải được trình bày riêng thành mục *Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt* trên BCĐKT. Theo chuẩn mực BCTC quốc tế số 05 (IFRS 05), Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt phải được báo cáo giá trị trên cơ sở thấp hơn trong hai giá là giá trị ghi sổ và GTHL trừ chi phí bán. Việc không báo cáo riêng tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt dẫn đến người sử dụng thông tin không biết được trong số TSCĐ đã được đầu tư, có bao nhiêu TSCĐ DN đã thay đổi mục đích sử dụng, không còn có ý định sử dụng lâu dài tại DN mà chuẩn bị bán trong tương lai gần.

### ***❖ Về kế toán quản trị***

***Thứ nhất, về thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định đầu tư, trang bị TSCĐ***

KTQT chưa phát huy vai trò của mình trong việc cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư TSCĐ của DN. Việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong giai đoạn này còn hạn chế cần khắc phục. Đó là tại các DN khai thác than thuộc TKV chưa xác định rõ nội dung thông tin do các bộ phận cần thu thập và mối quan hệ cung cấp thông tin giữa các bộ phận. Chưa có sự liên hệ và phối hợp chặt chẽ giữa các bộ phận trong việc cung cấp thông tin để lập PADT TSCĐ. Do đó, thông tin KTQT TSCĐ chưa kịp thời, chưa đáp ứng được các yêu cầu của nhà quản trị trong việc ra các quyết định đầu tư TSCĐ.

Ngoài ra, nhiều DN chưa lập kế hoạch đầu tư mua sắm TSCĐ hàng năm dẫn tới bị động trong việc huy động nguồn vốn đầu tư TSCĐ trong năm.

***Thứ hai, việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý, sử dụng TSCĐ còn một số hạn chế, cụ thể:***

- Nhiều DN chưa 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 DN cũng như theo từng bộ phận sử dụng. Thực tế tại các DN khai thác than thuộc TKV, số lượng và chủng loại TSCĐ rất lớn nên việc quản lý TSCĐ trong DN bằng số hiệu là cần thiết và có ý nghĩa quan trọng.

- Các DN được khảo sát đều sử dụng số lượng lớn TSCĐ đã khấu hao hết, mặc dù giảm được chi phí đầu tư cho DN nhưng lại tăng chi phí hoạt động, đồng thời đem lại nhiều rủi ro trong quá trình sử dụng những TSCĐ này.

- Về lựa chọn chính sách khấu hao TSCĐ: Việc áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng cho tất cả các loại TSCĐ tại phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV như hiện nay là không hợp lý. Cụ thể, nếu sử dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng đối với máy móc, thiết bị khai thác than thì sẽ không hợp lý ở chỗ là sản lượng khai thác tại các thời điểm khác nhau sẽ khác nhau nên mức độ hao mòn của tài sản cũng khác nhau, chưa kể có những thời điểm các thiết bị này ngừng khai thác vì một lý do nào đó, do vậy nếu khấu hao theo đường thẳng thì vẫn tính giá trị khấu hao của tài sản vào CPSX trong kỳ, điều này càng trở nên bất hợp lý. Hơn nữa phương pháp khấu hao này làm chậm quá trình thu hồi VĐT của DN.

- Các báo cáo về KTQT TSCĐ chưa đầy đủ để đảm bảo cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Vai trò của KTQT trong việc cung cấp thông tin chưa thực sự rõ ràng, chưa có định hướng và quy định cụ thể về công việc cần thực hiện và cách thức thực hiện cho từng phòng ban chức

năng liên quan trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin. Vì vậy, thông tin cung cấp cho việc ra các quyết định liên quan đến TSCĐ còn chưa đảm bảo tính đầy đủ, kịp thời và chất lượng thông tin cung cấp chưa cao.

- Phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV không tổ chức xây dựng và phân tích hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ mà kế toán chỉ thực hiện cung cấp thông tin chi tiết về tình hình trang bị và sự biến động của TSCĐ. Do đó, thông tin cung cấp về hiệu quả sử dụng TSCĐ ở từng bộ phận trong đơn vị còn mờ nhạt dẫn tới KTQT TSCĐ chưa thực sự phát huy hết vai trò của mình đối với công tác quản lý DN.

#### **2.4.2.2. Nguyên nhân của những hạn chế**

Đối với các DN khai thác than thuộc TKV, việc thực hiện kế toán TSCĐ vẫn còn hạn chế xuất phát từ những nguyên nhân cơ bản sau:

##### **✓ Nguyên nhân khách quan**

- *Thứ nhất*, hệ thống CMKT được ban hành thành nhiều đợt khác nhau dẫn đến còn nhiều điểm chưa thống nhất, chưa đồng bộ giữa các CMKT có liên quan với nhau nên làm cho các DN khó khăn trong việc xử lý các vấn đề phát sinh.

- *Thứ hai*, có những giao dịch đã xảy ra nhưng chưa có CMKT, CĐKT hướng dẫn hoặc đã được quy định trong CMKT, CĐKT nhưng chưa cụ thể, rõ ràng khiến cho các DN lúng túng trong việc xử lý và xử lý không thống nhất.

- *Thứ ba*, nguồn nhân lực được đào tạo về KTQT chưa đáp ứng được các yêu cầu của nhà quản trị các cấp trong DN, chưa gắn liền với thực tiễn và đáp ứng được các yêu cầu trong bối cảnh hội nhập quốc tế.

##### **✓ Nguyên nhân chủ quan**

Ngoài các nguyên nhân khách quan, còn có các nguyên nhân chủ quan dẫn tới những hạn chế trong quá trình thực hiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV như sau:

*Thứ nhất*, do nhận thức của nhà quản trị về vai trò của KTQT TSCĐ phục vụ cho việc ra quyết định quản lý và điều hành SXKD trong DN còn mờ nhạt. Bản thân nhà quản trị chưa đưa ra được các nhu cầu về thông tin cho bộ phận kế toán xử lý và cung cấp. Mặt khác, kế toán cũng chưa chủ động tư vấn và cung cấp cho nhà quản trị các thông tin cần sử dụng cho việc ra quyết định tối ưu. Các quyết định quản lý đưa ra còn mang tính chủ quan, thiếu thông tin phù hợp, thiếu sự phân tích kỹ lưỡng.

*Thứ hai*, phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV có quy mô lớn, số lượng, chủng loại TSCĐ đa dạng, lại phân bố ở nhiều nơi, do đó gây khó khăn trong công tác quản lý, theo dõi và ghi nhận TSCĐ.

*Thứ ba*, các DN chưa có hệ thống quản trị DN (ERP) toàn diện. Mặc dù phần lớn các DN này đã sử dụng phần mềm kế toán Misa, Fast,...nhưng là một hệ thống độc lập không kết nối với các hệ thống khác trong DN.

*Thứ tư*, trình độ và năng lực chuyên môn của đội ngũ kế toán trong DN còn hạn chế, chưa đồng đều, chưa có đầy đủ kiến thức về kế toán TSCĐ. Đội ngũ kế toán viên trong DN khá đông, nhưng mỗi người chỉ được giao một phần việc nào đó, đơn giản là ghi chép, tổng hợp số liệu, không có khả năng phân tích được ý nghĩa của các con số trong báo cáo kế toán. Do đó, nhân viên kế toán chỉ làm việc theo sự phân công, trong khi sự hiểu biết về KTQT của kế toán trưởng còn hạn chế nên việc thực hiện các công việc liên quan đến KTQT thường thụ động, lúng túng. Khả năng ứng dụng công nghệ thông tin trong công việc để thu thập và xử lý thông tin còn nhiều bất cập. Bên cạnh đó, kế toán chưa chủ động xây dựng hệ thống chỉ tiêu phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐ.

Ngoài ra, khi có sự thay đổi của CĐKT, một số DN khai thác than thuộc TKV có cử kế toán viên tham gia các lớp tập huấn kiến thức về kế toán, về thuế do Bộ Tài chính tổ chức. Tuy nhiên, kiến thức về kế toán TSCĐ được tập huấn rất ít hoặc không có trong chương trình tập huấn

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 2**

Trong chương này, luận án đã khái quát về quá trình hình thành phát triển, đặc điểm tổ chức quản lý, đặc điểm tổ chức công tác kế toán của TKV và các DN khai thác than thuộc TKV. Đặc biệt, luận án đã nhấn mạnh đến các đặc điểm hoạt động SXKD của các DN khai thác than ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ. Luận án đã trình bày phần nghiên cứu thực trạng quản lý, sử dụng TSCĐ; khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV theo hai góc độ là KTTC và KTQT. Đồng thời tác giả cũng nghiên cứu thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ tại các DN này.

Trên cơ sở phân tích thực trạng kế toán TSCĐ, tác giả đã làm rõ những kết quả đạt được và hạn chế của kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV, nguyên nhân của những hạn chế làm cơ sở thực tiễn cho việc nghiên cứu đề xuất các giải pháp trong chương 3.



**Chương 3**  
**GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH**  
**TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC THAN THUỘC TẬP ĐOÀN**  
**CÔNG NGHIỆP THAN - KHOÁNG SẢN VIỆT NAM**

**3.1. Quan điểm, mục tiêu phát triển ngành than, các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV và yêu cầu hoàn thiện kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

**3.1.1. Quan điểm, mục tiêu phát triển ngành than**

**❖ Quan điểm phát triển ngành than**

Ngành than là ngành kinh tế chủ lực của Việt Nam, cung cấp nhiên liệu cho nhiều ngành sản xuất công nghiệp, góp phần đảm bảo an ninh năng lượng quốc gia, ổn định kinh tế vĩ mô và phát triển kinh tế - xã hội. Do đó, phát triển ngành than là vấn đề mà Chính phủ và các cơ quan quản lý đặc biệt quan tâm. Theo Quyết định số 403/QĐ-TTg ngày 14 tháng 03 năm 2016 của Thủ tướng Chính phủ về “*Phê duyệt điều chỉnh Quy hoạch phát triển ngành than Việt Nam đến năm 2020, có xét triển vọng đến năm 2030*”, quan điểm phát triển ngành than của Việt Nam trong tương lai như sau:

- Phát triển ngành than trên cơ sở khai thác, chế biến, sử dụng có hiệu quả và tiết kiệm nguồn tài nguyên than của đất nước; đóng góp tích cực vào việc bảo đảm an ninh năng lượng quốc gia; ưu tiên đáp ứng nhu cầu than trong nước; bảo đảm việc xuất, nhập khẩu than hợp lý.

- Tăng cường hoạt động điều tra cơ bản, thăm dò, đánh giá tài nguyên, trữ lượng than trong nước đồng thời đẩy mạnh hoạt động kinh doanh, đầu tư ra nước ngoài để đáp ứng đủ than cho nhu cầu phát triển kinh tế - xã hội của đất nước.

- Cần phát huy tối đa nội lực về vốn, khả năng thiết kế, chế tạo thiết bị trong nước,... kết hợp mở rộng hợp tác quốc tế để nghiên cứu, triển khai, ứng dụng công nghệ tiên tiến trong thăm dò, khai thác, chế biến và sử dụng than. Sản xuất, kinh doanh than đảm bảo bền vững, đáp ứng lâu dài cho nhu cầu sử dụng trong nước, hoạt động theo cơ chế thị trường có sự quản lý của Nhà nước, hài hòa với thị trường than thế giới. Đồng thời, chú trọng các hoạt động bảo vệ, cải thiện môi trường sinh thái vùng than.

**❖ Mục tiêu phát triển ngành than**

Theo Quyết định số 403/QĐ-TTg, mục tiêu xây dựng ngành than Việt Nam trở thành ngành công nghiệp phát triển; có sức cạnh tranh cao; có trình độ công nghệ tiên tiến so với khu vực ở tất cả các khâu thăm dò, khai thác, sàng tuyển, chế biến, sử dụng than; đáp ứng đủ than cho nhu cầu sử dụng trong nước, đặc biệt là than cho sản xuất điện.

- *Về khai thác than*: Trong các giai đoạn của quy hoạch, sản lượng than thương phẩm sản xuất toàn ngành như sau (bảng 3.1):

**Bảng 3.1: Mục tiêu sản lượng than thương phẩm đến năm 2020, triển vọng đến năm 2030**

Năm	2020	2025	2030
Sản lượng (triệu tấn)	47 - 50	51 - 54	55 - 57

(Nguồn: Quyết định số 403/QĐ-TTg).

- *Về tổn thất than*: Sau năm 2020, giảm tỷ lệ tổn thất than khai thác bằng phương pháp hầm lò xuống dưới 20% và phương pháp lộ thiên xuống dưới 5%.

- *Về sàng tuyển, chế biến than*: Trước năm 2020, hoàn thành việc xây dựng các cơ sở sàng tuyển vùng Quảng Ninh phù hợp với quy hoạch phát triển đô thị vùng than, quy hoạch giao thông vận tải. Sau năm 2020, để đáp ứng linh hoạt nhu cầu thị trường, cần đa dạng hóa sản phẩm than chế biến.

- *Về bảo vệ môi trường*: Đến năm 2020, các tiêu chuẩn môi trường trên địa bàn vùng mỏ được đáp ứng đầy đủ. Phát triển ngành than gắn liền với bảo vệ, cải thiện môi trường sinh thái vùng than.

### **3.1.2. Quan điểm, mục tiêu phát triển các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

#### **❖ Quan điểm phát triển các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

Quan điểm phát triển các DN khai thác than thuộc TKV nằm trong xu hướng phát triển chung của ngành than theo phương châm phát triển bền vững: Từ tài nguyên khoáng sản và nguồn nhân lực đi lên giàu mạnh; thân thiện với môi trường, thích ứng với biến đổi khí hậu; hài hòa với địa phương và cộng đồng; hài hòa với đối tác và bạn hàng (Vinacomin, 2018). Đẩy mạnh đầu tư thăm dò một cách hợp lý, phù hợp với từng giai đoạn và nâng cao mức độ tin cậy của công tác thăm dò nhằm thực hiện mục tiêu nắm chắc tài nguyên.

Các nhà máy nhiệt điện chạy than sẽ được tiếp tục xây dựng và hoàn thiện công nghệ phát điện theo hướng nâng cao hơn nữa giá trị sử dụng của than. Đẩy mạnh đầu tư đổi mới, hiện đại hóa công nghệ nhằm nâng cao năng suất lao động, chất lượng sản phẩm, giảm tiêu hao vật tư và tổn thất tài nguyên trong quá trình khai thác. Tăng cường hợp tác chặt chẽ, bền vững, hiệu quả giữa các DN SXKD than, các đơn vị phụ trợ và các hộ sử dụng than. Chú trọng công tác bảo vệ môi trường và ứng phó với biến đổi khí hậu. Đồng thời, đẩy mạnh hội nhập và mở rộng hợp tác quốc tế với các đối tác có tiềm lực mạnh.

❖ **Mục tiêu phát triển của các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

Trên cơ sở mục tiêu phát triển của ngành than nói chung, các DN khai thác than thuộc TKV cũng xây dựng mục tiêu phát triển đến năm 2020 có xét triển vọng đến năm 2030 như sau:

- *Về thăm dò than*: Đối với bể than Đông Bắc, đến hết năm 2020 hoàn thành công tác thăm dò đến mức - 300m đảm bảo đủ trữ lượng và tài nguyên tin cậy để huy động vào khai thác trong giai đoạn đến năm 2025. Phấn đấu đến năm 2020 nâng cấp khoảng 750 triệu tấn tài nguyên từ cấp 333, 334a và 334b lên cấp trữ lượng và tài nguyên tin cậy (cấp 222 và 332). Đối với bể than sông Hồng, trước năm 2020 hoàn thành công tác thăm dò khu Nam Thịnh, huyện Tiền Hải, tỉnh Thái Bình để phục vụ và thực hiện dự án thử nghiệm.

- *Về khai thác than*: Đảm bảo khai thác than nhằm đáp ứng tối đa nhu cầu sử dụng than trong nước, góp phần đảm bảo an ninh năng lượng quốc gia; phấn đấu đến năm 2020 sản lượng than thương phẩm đạt 42 triệu tấn.

- *Về nhập khẩu than*: Tích cực, chủ động tìm nguồn than nhập khẩu đáp ứng nhu cầu trong nước, năm 2020 sản lượng than nhập khẩu khoảng 8 - 9 triệu tấn. Tìm kiếm cơ hội và đầu tư khai thác than tại một số thị trường tiềm năng để đảm bảo nguồn cung cấp than ổn định, lâu dài cho nhu cầu than trong nước, đầu tư xây dựng hạ tầng phục vụ nhập khẩu than.

- Phát triển công nghiệp than phải gắn liền với bảo vệ, cải thiện môi trường sinh thái vùng than. TKV và các DN khai thác than thuộc Tập đoàn đang rất chú trọng đến công tác hoàn nguyên môi trường sau khai thác.

- Mở rộng hợp tác quốc tế trong lĩnh vực nghiên cứu, triển khai, ứng dụng công nghệ tiên tiến thăm dò, khai thác, chế biến và sử dụng than; ứng dụng công nghệ than sạch và khí hoá than nhằm giảm sự phụ thuộc vào dầu mỏ và khí gas. Chính vì vậy, đòi hỏi phải có sự đầu tư lớn về các máy móc, thiết bị, dây chuyền công nghệ sản xuất tiên tiến hiện đại trên thế giới trong sản xuất khai thác than.

**3.1.3. Yêu cầu hoàn thiện kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

Để đảm bảo các giải pháp hoàn thiện mang tính khả thi, đáp ứng được yêu cầu quản lý của Tập đoàn và các DN khai thác than thuộc Tập đoàn, việc hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đảm bảo được các yêu cầu sau:

***❖ Hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV phải đảm bảo tuân thủ pháp luật về kế toán và các quy định pháp lý có liên quan đến TSCĐ***

Kế toán với tư cách là một công cụ quản lý tài chính nên kế toán không thể tách rời khỏi các quy định về quản lý kinh tế, tài chính của một quốc gia, đặc biệt đối với các quốc gia mà Nhà nước tham gia chặt chẽ vào quá trình kiểm soát các hoạt động kinh tế của các DN. Do đó, hoạt động của các DN khai thác than buộc phải tuân thủ theo các quy định của pháp luật về chức năng, nhiệm vụ của DN, tránh tình trạng khai thác, vận chuyển và kinh doanh than trái phép; đồng thời DN phải tuân thủ các quy định về kế toán nói chung và kế toán TSCĐ nói riêng. Cụ thể, kế toán TSCĐ phải dựa trên các quy định pháp lý của Nhà nước như Luật Kế toán, CMKT, CĐKT DN, các chính sách, chế độ tài chính và pháp luật có liên quan theo quy định hiện hành. Mặt khác, do tính đặc thù của các DN khai thác than thuộc TKV nên cơ chế tài chính, chính sách kế toán cần được xây dựng và áp dụng riêng cho các DN này, đặc biệt là đối với các giao dịch đặc thù của DN khai thác than như chi phí hoàn nguyên môi trường, chi phí thăm dò khoáng sản, quyền khai thác than. Vì vậy, việc hoàn thiện kế toán TSCĐ cần phải tôn trọng và phù hợp với các yêu cầu quản lý tài chính hiện hành, chính sách kế toán về TSCĐ của TKV, nhất là đối với các TSCĐ có tính chất đặc thù của DN khai thác than.

***❖ Hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đảm bảo sự hài hòa giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam với các thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế***

Quá trình toàn cầu hóa nền kinh tế quốc tế đã tác động sâu sắc đến hệ thống công cụ quản lý của các quốc gia trên thế giới, đặc biệt là tác động đến hệ thống kế toán của nhiều quốc gia trong đó có Việt Nam. Đến nay, Việt Nam đã ban hành được 26 CMKT, trong đó có VAS 03, VAS 04 và các VAS liên quan đến TSCĐ được xây dựng dựa trên cơ sở tiếp thu có chọn lọc CMKT quốc tế (IAS/IFRS), vận dụng phù hợp với đặc điểm và yêu cầu quản lý kinh tế của Việt Nam. Tuy nhiên, VAS hiện nay mới chỉ là sự vận dụng đơn giản IAS/IFRS trong bối cảnh cụ thể của Việt Nam từ năm 2001 đến 2006. Thực tế hơn 10 năm qua, IAS/IFRS về TSCĐ và điều kiện kinh tế, xã hội, thị trường của Việt Nam đã có nhiều thay đổi nhưng VAS chưa cập nhật sự thay đổi đó. Giá gốc vẫn là cơ sở đo lường chủ yếu được quy định bởi VAS. Việc đo lường, ghi nhận TSCĐ theo giá gốc thuần túy dẫn đến thông tin về TSCĐ được trình bày trên BCTC không đầy đủ trong trường hợp TSCĐ bị suy giảm giá trị. Bên cạnh đó, nhiều giao dịch đặc thù của DN khai khoáng như chi phí hoàn nguyên môi trường,

chi phí thăm dò khoáng sản chưa có CMKT và thông tư hướng dẫn cụ thể. Do đó, cần có sự vận dụng IAS 36, IFRS 06 để soạn thảo và ban hành CMKT về suy giảm giá trị của tài sản, về khai thác và đánh giá tài nguyên, khoáng sản làm cơ sở cho các DN khai thác than ghi nhận các giao dịch đặc thù trên. Như vậy, mới đảm bảo tính thống nhất trong việc cung cấp thông tin kế toán, các giải pháp hoàn thiện đáp ứng được sự hài hòa với thông lệ và chuẩn mực kế toán nhằm cung cấp thông tin kế toán hữu ích cho các đối tượng quan tâm.

**❖ Hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV phải phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức quản lý của doanh nghiệp khai thác than**

Đề đo lường, ghi nhận và quản lý tốt TSCĐ, cần nắm vững đặc điểm hoạt động SXKD của DN khai thác than. Hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các DN khai thác than thuộc TKV phù hợp với đặc điểm SXKD khai thác than và tổ chức quản lý của DN khai thác than sẽ đáp ứng được một cách đầy đủ, chính xác, kịp thời và toàn diện cho quản lý. Hoạt động SXKD của các DN khai thác than thuộc TKV ngày càng được mở rộng và đa dạng hơn. Bên cạnh hoạt động khai thác, chế biến, kinh doanh than và các khoáng sản khác, các DN này có xu hướng mở rộng sang các lĩnh vực, ngành nghề khác như: quản lý, khai thác cảng; vận tải, hoa tiêu, kho bãi; xây dựng công trình mỏ, dân dụng, công nghiệp, giao thông; thăm dò, khảo sát địa chất; tư vấn kỹ thuật, khoa học công nghệ và đầu tư; giám định hàng hóa... Điều này dẫn đến TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV ngày một đa dạng hơn về số lượng, chủng loại, quy cách, tính năng và việc quản lý, hạch toán TSCĐ trong các DN này cũng ngày một tăng về khối lượng và yêu cầu cao hơn về chất lượng thông tin. Việc phân loại TSCĐ trong các DN khai thác than phải chi tiết theo từng hoạt động, từng mục đích sử dụng, từ đó mới có thể đánh giá mức độ trang bị, trách nhiệm vật chất đối với quản lý, sử dụng TSCĐ.

**❖ Hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đảm bảo yêu cầu trình bày và cung cấp thông tin đầy đủ, phù hợp cho người sử dụng**

Đối tượng sử dụng thông tin về TSCĐ của DN bao gồm các nhà đầu tư, ngân hàng, các đối tác kinh doanh... Trong nền kinh tế hội nhập như hiện nay, các đối tượng trên có thể trong nước hoặc ngoài nước. Nguồn thông tin chính thống giúp cho người sử dụng thông tin TSCĐ đánh giá được năng lực tài chính và hiệu quả kinh doanh của DN là thông tin trên các BCTC. Yêu cầu của thông tin kế toán TSCĐ cung cấp phải có độ tin cậy và khách quan, có giá trị pháp lý cao, trình bày đảm bảo tính đơn giản, dễ hiểu cho người sử dụng. Vì vậy, thông tin kế toán TSCĐ phải được trình bày công khai

trong BCTC theo thể thức quy định và nhất quán. Tính hợp thức của thông tin kế toán TSCĐ phải được xem là một trong những yêu cầu quan trọng hơn cả. Yêu cầu tính hợp thức của thông tin về TSCĐ đòi hỏi việc trình bày thông tin này trên BCTC phải tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán được thừa nhận và yêu cầu của một số CMKT liên quan.

**❖ Hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đáp ứng yêu cầu hiệu quả và mang tính khả thi cao**

Các giải pháp hoàn thiện về kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV phải đảm bảo được yêu cầu hiệu quả và có tính khả thi cao. Tính hiệu quả đòi hỏi các giải pháp hoàn thiện của kế toán khi thực hiện phải đem lại sự cải tiến trong công tác kế toán, mang lại chất lượng thông tin cao cho người sử dụng, phục vụ thiết thực cho yêu cầu quản lý trên cơ sở chi phí bỏ ra để thực hiện giải pháp hoàn thiện là thấp nhất. Tính khả thi đòi hỏi các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ phải giải quyết được những vấn đề còn tồn tại của DN, đặc biệt là giải pháp về đo lường, ghi nhận các TSCĐ đặc thù của DN khai thác than; đồng thời đảm bảo tính đơn giản, dễ làm, dễ hiểu, phản ánh đúng bản chất, đúng các quy định hiện hành. Phải cân đối giữa lợi ích đạt được và chi phí bỏ ra để có thể mang lại chất lượng thông tin kế toán TSCĐ cao nhất trong việc ra quyết định của nhà quản trị.

Tóm lại, để việc hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV có ý nghĩa cả về mặt lý luận và thực tiễn, trong quá trình hoàn thiện phải đảm bảo thực hiện tốt và đồng bộ các yêu cầu nêu trên.

**3.2. Các giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định tại các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

**3.2.1. Các giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế toán tài chính**

**3.2.1.1. Giải pháp lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp đối với tài sản cố định**

Theo quy định của IASB hay trong hệ thống CMKT của nhiều quốc gia vẫn sử dụng giá gốc làm cơ sở tính giá cơ bản để đo lường và ghi nhận TSCĐ. Tuy nhiên, nếu sử dụng giá gốc thuần túy thì sẽ không phản ánh được giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm báo cáo, do vậy cần có sự kết hợp giữa kế toán theo giá gốc và kế toán giá trị suy giảm của TSCĐ (nếu có). Hiện nay Việt Nam chưa ban hành CMKT “Suy giảm giá trị tài sản” và CMKT “Giá trị hợp lý”, chính vì vậy tác giả đưa ra giải pháp hoàn thiện cơ sở tính giá đối với TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV theo lộ trình: (1) Giai đoạn trước khi Việt Nam ban hành CMKT “Suy giảm giá trị tài sản” và CMKT “Giá trị

hợp lý”; (2) Giai đoạn sau khi Việt Nam ban hành CMKT “Suy giảm giá trị tài sản” và CMKT “Giá trị hợp lý”.

**(1) Giai đoạn trước khi Việt Nam ban hành CMKT “Suy giảm giá trị tài sản” và CMKT “Giá trị hợp lý”**

Trong giai đoạn hiện nay khi Việt Nam chưa ban hành CMKT về “Suy giảm giá trị tài sản”, các DN khai thác than thuộc TKV vẫn đo lường và ghi nhận TSCĐ theo quan điểm giá gốc. Kế toán giá gốc dựa trên giá mua vào quá khứ để ghi nhận các giao dịch về TSCĐ và lập BCTC. Khi đó, TSCĐ được ghi nhận ban đầu trên cơ sở các chi phí thực tế mà DN đã chi ra để có được TSCĐ ở trạng thái sẵn sàng sử dụng. Tiếp theo, sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ được ghi nhận theo GTCL bằng nguyên giá trừ (-) GTHMLK. Thông tin trình bày về TSCĐ trên BCĐKT gồm: nguyên giá, GTHMLK và GTCL của TSCĐ tại thời điểm lập báo cáo.

**(2) Giai đoạn sau khi Việt Nam ban hành CMKT “Suy giảm giá trị tài sản” và CMKT “Giá trị hợp lý”**

Như đã phân tích ở mục 1.2.2.2, kế toán TSCĐ theo quan điểm giá gốc thuần túy đã bộc lộ những hạn chế nhất định. Đặc biệt, khi TSCĐ bị suy giảm giá trị nếu không xác định phần giá trị suy giảm để ghi nhận thì chưa phản ánh đúng GTCL của TSCĐ. Thông tin này cần được cân nhắc trên cơ sở nguyên tắc thận trọng của kế toán và có thể mang tính trọng yếu đối với người sử dụng. Do đó, khi Việt Nam ban hành CMKT “Suy giảm giá trị tài sản” và CMKT “Giá trị hợp lý” sẽ khắc phục được hạn chế này. Mục đích của ghi nhận suy giảm giá trị của TSCĐ là cho phép sử dụng nguyên tắc thận trọng khi gặp rủi ro do giá trị thị trường của TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của tài sản nhằm san sẻ rủi ro trong suốt vòng đời sử dụng tài sản. Ngoài ra, việc áp dụng phản ánh giá trị suy giảm của TSCĐ đảm bảo cho các DN khai thác than thuộc TKV có thể bảo toàn vốn và không phân phối lợi nhuận quá lãi thực. Khi đó thông tin trình bày trên BCTC sẽ đảm bảo được tính hợp lý.

Trong giai đoạn này, kế toán tại các DN khai thác than thuộc TKV vẫn đo lường và ghi nhận ban đầu TSCĐ theo giá gốc thuần túy (nguyên giá). Sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ được ghi nhận theo GTCL được xác định bằng nguyên giá trừ (-) GTHMLK và các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị TSCĐ (nếu có). Việc xác định giá trị suy giảm của TSCĐ và kế toán ghi nhận khoản suy giảm giá trị đó được thực hiện như sau:

***Thứ nhất, xác định giá trị suy giảm của tài sản cố định***

Một số TSCĐ hiện có tại DN mặc dù chưa chấm dứt sử dụng nhưng vì lý do nào đó mà bị suy giảm giá trị, đó chính là sự hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình. Do đó, tại thời điểm lập BCTC, DN nên xem xét TSCĐ có các dấu hiệu suy giảm giá trị hay

không. Các dấu hiệu suy giảm giá trị tài sản có thể xuất hiện bên trong DN hoặc bên ngoài DN.

- Các nguồn thông tin bên trong: Có bằng chứng về sự lỗi thời của tài sản; có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản gây bất lợi cho DN trong hiện tại hoặc tương lai gần; hiệu suất của máy móc đang hoặc sẽ suy giảm so với dự tính...

- Các nguồn thông tin bên ngoài: Giá trị thị trường của TSCĐ giảm đáng kể so với dự tính; những thay đổi đáng kể về mặt kỹ thuật, môi trường pháp lý và kinh tế mà DN đang hoạt động, hoặc thị trường của tài sản; lãi suất hoặc tỷ suất hoàn VĐT; giá trị sổ sách của tài sản thuần tại đơn vị lớn hơn giá trị vốn hóa của thị trường...

Nếu có bất cứ dấu hiệu suy giảm giá trị nào tồn tại, DN cần phải ước tính giá trị có thể thu hồi của TSCĐ đó. Tuy nhiên, chỉ những TSCĐ bị suy giảm giá trị thì mới cần xác định giá trị có thể thu hồi. Khi đó DN cần phải tổng hợp các TSCĐ có dấu hiệu suy giảm giá trị (Phụ lục 3.1).

Vận dụng chuẩn mực “Suy giảm giá trị tài sản”, khi có dấu hiệu cho thấy TSCĐ bị suy giảm giá trị, giá trị có thể thu hồi cần được ước tính cho từng TSCĐ. Nếu không thể ước tính giá trị có thể thu hồi của từng TSCĐ riêng lẻ, đơn vị có thể ước tính giá trị có thể thu hồi của đơn vị tạo tiền có chứa TSCĐ đó. Như vậy, đơn vị tạo tiền là nhóm tài sản nhỏ nhất có thể xác định được tạo ra luồng tiền vào độc lập với các luồng tiền vào được tạo ra bởi tài sản hoặc nhóm tài sản khác. Tuy nhiên, TSCĐ là máy móc thiết bị, phương tiện vận tải,... thường là một tài sản độc lập, bản thân một tài sản được ghi nhận là TSCĐ sẽ tạo ra dòng tiền một cách độc lập với những tài sản khác do đơn vị nắm giữ. Chính vì vậy, những giải pháp dưới đây, tác giả đưa ra trên cơ sở TSCĐ là tài sản độc lập.

Giá trị có thể thu hồi là giá trị cao hơn giữa GTHL của TSCĐ trừ (-) chi phí bán và giá trị sử dụng của nó. Như vậy, DN phải xác định trong hai giá trị: GTHL trừ (-) chi phí bán và giá trị sử dụng, giá trị nào có lợi hơn cho DN được sử dụng để tính giá trị có thể thu hồi đối với từng tài sản cụ thể có dấu hiệu suy giảm giá trị.

Việc xác định GTHL trừ (-) chi phí bán nhằm mục đích xác định giá trị suy giảm của TSCĐ trong một DN đang hoạt động. DN có thể thuê các tổ chức định giá độc lập tư vấn để xác định GTHL trừ (-) chi phí bán. Tuy nhiên, chi phí thuê chuyên gia thẩm định giá chuyên nghiệp cũng khá tốn kém nên khuyến khích DN tự xác định và đưa ra các bằng chứng phù hợp của việc xác định GTHL trừ (-) chi phí bán.

Nếu có thị trường hoạt động của những TSCĐ này, DN sử dụng giá của TSCĐ trên thị trường hoạt động làm cơ sở để xác định GTHL trừ (-) chi phí bán. Đây là các



TSCĐ đã qua sử dụng nên trên thị trường nếu có giao dịch mua bán, việc xác định giá phải có sự thỏa thuận giữa người mua và người bán. Do đó, cần xác định tài sản cụ thể làm cơ sở, sau đó xác định các hệ số điều chỉnh cần thiết. Phương pháp này gọi là phương pháp so sánh (hay còn gọi là phương pháp thị trường) được sử dụng phổ biến nhất hiện nay. Giá thị trường của TSCĐ cơ sở có thể được xác định theo giá niêm yết của các nhà cung cấp trên thị trường trong nước và thị trường nước ngoài.

$$\text{Giá thị trường của TSCĐ} = \text{Giá của TSCĐ tương tự trên thị trường} \times \text{Hệ số điều chỉnh (M1)} \times \dots \times \text{Hệ số điều chỉnh (Mn)}$$

Tiếp theo, DN xác định giá trị sử dụng của TSCĐ bị suy giảm giá trị. Phương pháp xác định giá trị sử dụng của TSCĐ đã được tác giả trình bày trong mục 1.2.2.2. Sau khi xác định GTHL trừ (-) chi phí bán và giá trị sử dụng của TSCĐ, kế toán xác định giá trị có thể thu hồi của tài sản là một trong hai loại giá trên, giá nào cao hơn sẽ được chọn. Nếu giá trị có thể thu hồi nhỏ hơn GTCL của TSCĐ thì tài sản bị suy giảm giá trị, trường hợp ngược lại chứng tỏ TSCĐ không bị suy giảm giá trị. Khi đó, DN cần phải tổng hợp giá trị suy giảm của các TSCĐ bị suy giảm giá trị (Phụ lục 3.2).

***Thứ hai, kế toán ghi nhận và trình bày giá trị suy giảm của tài sản cố định***

Vận dụng chuẩn mực “Suy giảm giá trị tài sản”, khi TSCĐ có dấu hiệu suy giảm giá trị, DN phải xác định giá trị có thể thu hồi. Nếu giá trị có thể thu hồi thấp hơn giá trị ghi sổ chứng tỏ TSCĐ bị suy giảm giá trị. Khi đó kế toán cần phải xác định giá trị suy giảm của TSCĐ. Khoản suy giảm này gọi là lỗ do giảm giá trị và được ghi nhận là Chi phí khác đồng thời ghi giảm TSCĐ tương ứng với giá trị bị suy giảm. Sau khi ghi giảm giá trị tài sản về bằng giá trị có thể thu hồi (gọi là giá trị ghi sổ mới), giá trị ghi sổ mới này là cơ sở cho việc tính chi phí khấu hao trong tương lai của TSCĐ.

Sự suy giảm giá trị của TSCĐ ảnh hưởng tới giá trị của TSCĐ trên BCDKT. Do đó, giá trị khấu hao TSCĐ tại kỳ kế toán sau cũng giảm xuống tương ứng. Đồng thời chi phí giảm giá trị TSCĐ được phản ánh trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và ảnh hưởng trực tiếp tới kết quả kinh doanh lãi hoặc lỗ của DN.

***Thứ ba, kế toán ghi nhận tài sản cố định có dấu hiệu phục hồi giá trị***

Khi TSCĐ bị suy giảm giá trị, áp dụng chuẩn mực “Suy giảm giá trị tài sản”, kế toán ghi nhận giá trị suy giảm của tài sản. Tuy nhiên một thời gian sau đó, TSCĐ lại có dấu hiệu phục hồi giá trị như việc tái cấu trúc lại các hoạt động khác sử dụng cùng với tài sản đã làm gia tăng đáng kể năng lực sản xuất của TSCĐ hoặc có bằng chứng cho thấy lợi ích kinh tế tương lai do TSCĐ mang lại cao hơn

so với ước tính ban đầu, hoặc giá trị thị trường của TSCĐ tăng đáng kể... Khi đó DN cần phải xác định lại giá trị có thể thu hồi của TSCĐ. Nếu giá trị có thể thu hồi của TSCĐ cao hơn giá trị ghi sổ của TSCĐ thì chứng tỏ TSCĐ không còn bị suy giảm giá trị nữa.

Hiện tại, có 2 quan điểm ghi nhận khi TSCĐ có dấu hiệu phục hồi giá trị:

- *Quan điểm thứ nhất:* Theo IAS 36, khi có dấu hiệu phục hồi giá trị TSCĐ, DN cần phải đánh giá lại giá trị có thể thu hồi. Nghĩa là DN cần hoàn nhập giá trị đã ghi nhận bị suy giảm. Phương pháp xác định khoản hoàn nhập cũng tương tự như phương pháp xác định khoản lỗ do suy giảm giá trị. Khi đó, giá trị có thể thu hồi của TSCĐ trở nên cao hơn giá trị ghi sổ, kế toán ghi tăng giá trị TSCĐ đồng thời ghi tăng thu nhập. Việc cho phép ghi tăng thu nhập khi TSCĐ có dấu hiệu phục hồi đã tạo động lực cho các nhà quản lý sẵn sàng ghi giảm giá trị TSCĐ khi có dấu hiệu suy giảm giá trị.

- *Quan điểm thứ hai:* Theo quan điểm của Mỹ và Trung Quốc thì không cho phép ghi tăng thu nhập và tăng giá trị TSCĐ mặc dù TSCĐ có dấu hiệu phục hồi giá trị. Quy định này xuất phát từ lý do sự cho phép ghi tăng thu nhập khi có dấu hiệu phục hồi giá trị TSCĐ sẽ làm tăng cơ hội cho các nhà quản lý thực hiện hành vi điều khiển thu nhập báo cáo giữa các kỳ kế toán, đồng thời không đảm bảo thực hiện theo nguyên tắc thận trọng của kế toán.

Vì vậy, theo bài học kinh nghiệm được rút ra về kế toán suy giảm giá trị TSCĐ của Mỹ, Trung Quốc thì các DN Việt Nam nói chung và các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng nên ghi nhận TSCĐ khi có dấu hiệu phục hồi theo cách thứ 2, nghĩa là khi TSCĐ có dấu hiệu phục hồi giá trị thì kế toán DN không ghi tăng thu nhập và không ghi tăng TSCĐ nhằm tuân thủ nguyên tắc thận trọng và hạn chế hành vi điều khiển thu nhập báo cáo giữa các kỳ kế toán.

### **3.2.1.2. Giải pháp hoàn thiện việc nhận diện, đo lường và ghi nhận tài sản cố định đặc thù của doanh nghiệp khai thác than**

#### **❖ Hoàn thiện việc nhận diện, đo lường và ghi nhận quyền khai thác than**

Mặc dù trong VAS 04 và Thông tư số 200/2014/TT-BTC đã quy định quyền khai thác được ghi nhận là TSCĐVH và được theo dõi trên TK 2136 “Giấy phép và giấy nhượng quyền”. Tuy nhiên, các DN khai thác than thuộc TKV đã không thực hiện việc ghi nhận quyền khai thác than theo quy định của chuẩn mực và CĐKT hiện hành. Do đó, các DN khai thác than thuộc TKV nên ghi nhận quyền khai thác than là TSCĐVH thì sẽ hợp lý hơn. Trước hết tiền cấp quyền khai thác đủ điều kiện ghi nhận là tài sản vì:

- *Quyền khai thác là tài sản đó có thể xác định được.* Khả năng xác định được có nghĩa là tài sản có thể được tách rời khỏi những tài sản khác và được xử lý như

những tài sản riêng lẻ. Tài sản có thể đang được sử dụng hoặc có thể bán, chuyển nhượng cho một chủ thể khác. Đối với các DN khai thác than thuộc TKV thì DN có thể chuyển nhượng quyền khai thác khoáng sản cho DN khác trong nội bộ TKV khi có quyết định của Tập đoàn.

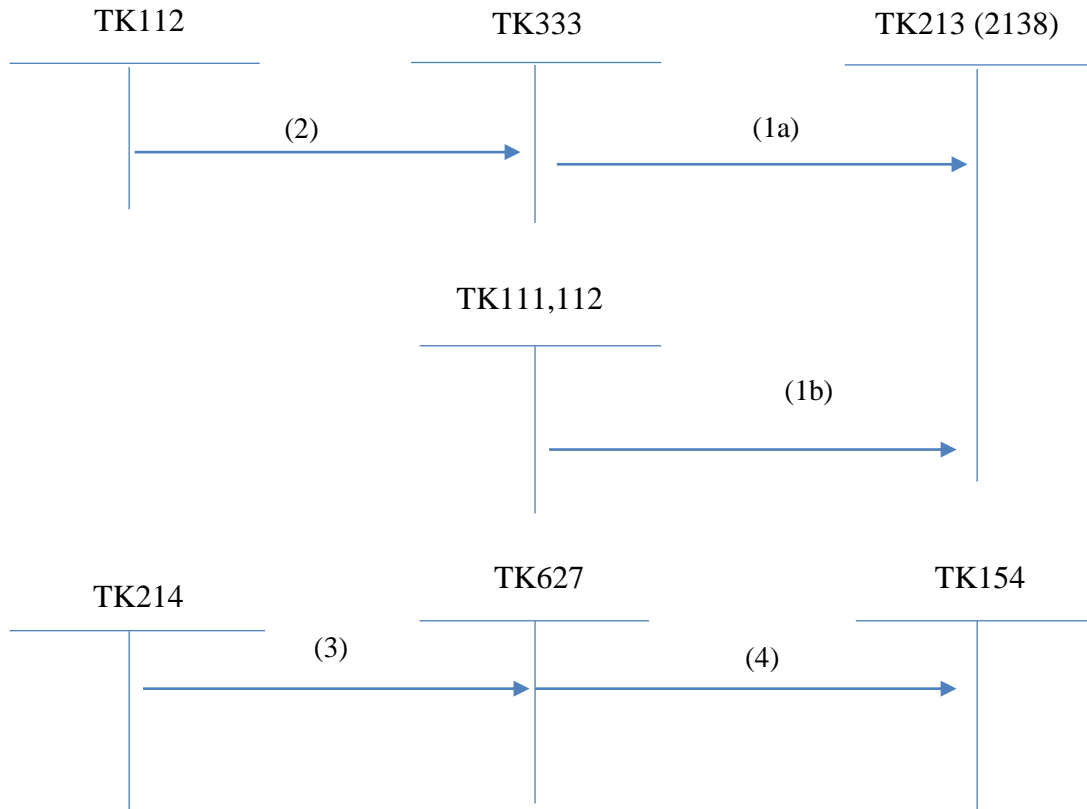
- *Quyền khai thác là tài sản DN có khả năng kiểm soát.* Một đơn vị có khả năng kiểm soát một tài sản nếu đơn vị đó có quyền thu các lợi ích kinh tế trong tương lai từ tài sản và có thể hạn chế những cá nhân, đơn vị khác tiếp cận các lợi ích kinh tế từ tài sản. Ngoài ra, đơn vị có quyền kiểm soát lợi ích kinh tế từ TSCĐVH cần phải được đánh giá, thông thường được thể hiện ra các quyền pháp lý. Khi DN được cấp Giấy phép khai thác khoáng sản và nộp tiền cấp quyền thì DN hoàn toàn có quyền khai thác khoáng sản trong thời hạn cấp phép của Giấy phép khai thác khoáng sản, trừ khi giấy phép hết hạn mà DN chưa khai thác hết trữ lượng như dự kiến ban đầu thì tiếp tục xin gia hạn nhưng tối đa không quá 20 năm. Khi DN có được Giấy phép khai thác khoáng sản có nghĩa là quyền khai thác đã được kiểm soát và được đảm bảo bằng luật pháp.

- *Tài sản có khả năng đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN.* Điều kiện này chúng ta có thể thấy nó hoàn toàn thỏa mãn vì khi DN có quyền khai thác khoáng sản thì DN hoàn toàn được khai thác và tiêu thụ trữ lượng khoáng sản đã khai thác sau khi nộp các khoản thuế theo quy định của Nhà nước như thuế tài nguyên, thuế bảo vệ môi trường,... Doanh thu về khoáng sản là nguồn thu vô cùng lớn, không những đem lại lợi ích kinh tế cho các DN khai thác than thuộc TKV mà còn đem lại lợi ích cho quốc gia.

- *Giá trị của tài sản được đo lường một cách đáng tin cậy,* nghĩa là nó được xác định dựa trên các chi phí thực tế về tiền cấp quyền mà DN đã nộp cho Nhà nước.

Ngoài ra, theo VAS 04 thì hai điều kiện về thời gian sử dụng và giá trị cũng đều thỏa mãn, đó là thời gian sử dụng ước tính trên một năm (thời hạn trong giấy phép khai thác của các DN khai thác than thuộc TKV là trên 5 năm) và giá trị theo quy định hiện hành từ 30 triệu đồng trở lên (giá trị quyền khai thác khoáng sản thường là vài trăm tỷ đồng). Khi đó DN xác định giá trị của quyền khai thác gồm toàn bộ tiền cấp quyền DN phải nộp vào NSNN và các chi phí trực tiếp khác có liên quan như chi phí làm thủ tục xin cấp giấy phép khai thác... và ghi nhận tăng TSCĐVH (Nợ TK 213, chi tiết TK 2138, chi tiết Quyền khai thác). Như trường hợp của công ty than Uông Bí, toàn bộ chi phí xin cấp giấy phép khai thác và tiền cấp quyền khai thác than tại các vỉa V6,V7,V8 mỏ than Đồng Vông sẽ được ghi nhận là

TSCĐVH (Nợ TK 213, chi tiết TK 2138, chi tiết Quyền khai thác). Quá trình ghi nhận quyền khai thác được tác giả khái quát bằng sơ đồ 3.1.



**Sơ đồ 3.1: Sơ đồ kế toán quyền khai thác**

**Chú thích:**

(1a,1b) Ghi tăng TSCĐVH theo số tiền nộp NSNN và các chi phí trực tiếp khác liên quan để có quyền khai thác.

(2) Nộp tiền cấp quyền vào NSNN.

(3) Trích khấu hao TSCĐ là quyền khai thác.

(4) Kết chuyển chi phí sản xuất chung.

**❖ Hoàn thiện việc nhận diện, đo lường và ghi nhận chi phí thăm dò khoáng sản**

Chi phí thăm dò là nhằm phát hiện tài nguyên, khoáng sản; chi phí đánh giá là để chứng minh tính khả thi về mặt kỹ thuật và khả năng tồn tại thương mại của bất kỳ tài nguyên nào được tìm thấy. Theo IFRS 06, trường hợp đơn vị có quyền hợp pháp để thăm dò và khai thác các mỏ khoáng sản theo quy định thì chi phí thăm dò được ghi nhận là TSCĐVH nếu hoạt động thăm dò xác định chắc chắn tìm ra được trữ lượng khoáng sản. Bên cạnh đó, trong Thông tư 200/2014/TT-BTC có quy định ghi nhận các TSCĐVH khác được theo dõi trên TK 2138 - “TSCĐVH khác”. Tuy

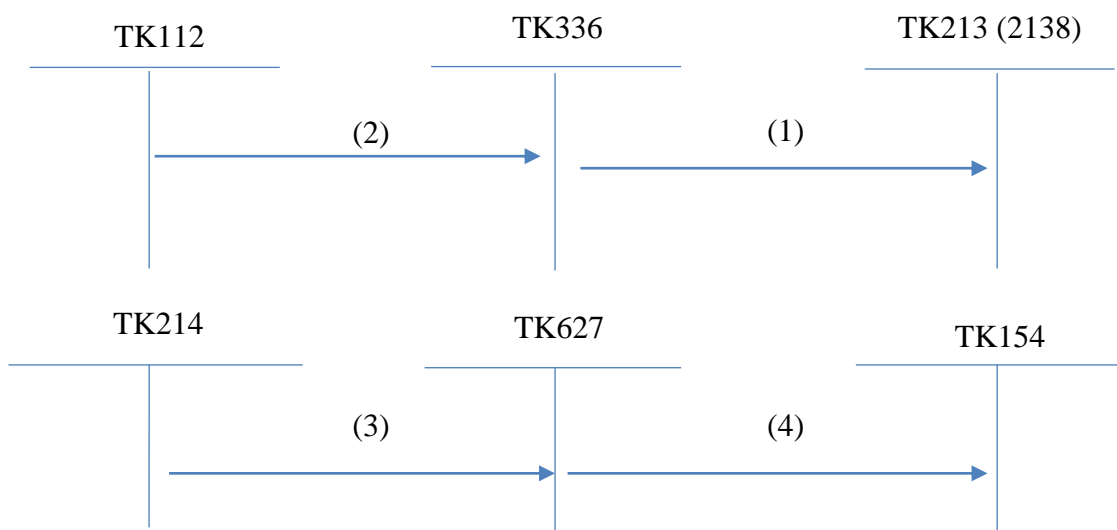
nhiên, không có quy định hướng dẫn cụ thể về ghi nhận chi phí thăm dò khoáng sản. Trên thực tế, các DN khai thác than thuộc TKV không ghi nhận chi phí thăm dò khoáng sản là TSCĐVH mà ghi nhận là một khoản chi phí trả trước là không phù hợp. Do vậy, các DN này nên ghi nhận chi phí thăm dò khoáng sản như sau:

Tại các DN khai thác than trong TKV, chi phí thăm dò tài nguyên, khoáng sản có thể phát sinh trong 2 trường hợp: (1) DN thanh toán chi phí thăm dò cho Tập đoàn và không phát sinh chi phí thăm dò bổ sung tại DN hoặc (2) DN thanh toán chi phí thăm dò cho Tập đoàn và vẫn phát sinh chi phí thăm dò bổ sung tại DN.

✓ Trường hợp thứ nhất, DN thanh toán chi phí thăm dò cho Tập đoàn và không phát sinh bổ sung chi phí thăm dò tại DN:

Khi đó, chi phí thăm dò thỏa mãn điều kiện ghi nhận TSCĐVH vì: (1) Toàn bộ chi phí thăm dò đều có chứng từ chứng minh một cách đáng tin cậy; (2) Khi Tập đoàn giao cho DN khai thác than, khoáng sản nghĩa là việc thăm dò đã tìm ra trữ lượng khoáng sản. Như vậy, chi phí thăm dò thỏa mãn điều kiện đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai DN; (3) Chi phí thăm dò gắn liền với thời gian khai thác khoáng sản ít nhất là 5 năm, do đó thỏa mãn tiêu chuẩn về thời gian trên 1 năm; (4) Chi phí thăm dò khi phát sinh thỏa mãn tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành (từ 30 triệu đồng trở lên). Do đó, DN nên vốn hóa chi phí thăm dò khoáng sản là TSCĐVH.

Khi phát sinh giao dịch kế toán ghi tăng TSCĐVH (Nợ TK213, chi tiết TK2138, chi tiết Chi phí thăm dò khoáng sản) đồng thời ghi giảm tiền hoặc tăng khoản phải trả (Có TK112 hoặc TK336...). Khi đó, DN nên áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng, thời gian khấu hao được xác định tương tự như thời gian khấu hao quyền khai thác. Định kỳ, kế toán căn cứ vào Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ ghi nhận số trích khấu hao vào CPSX (TK627) trong kỳ (Sơ đồ 3.2).



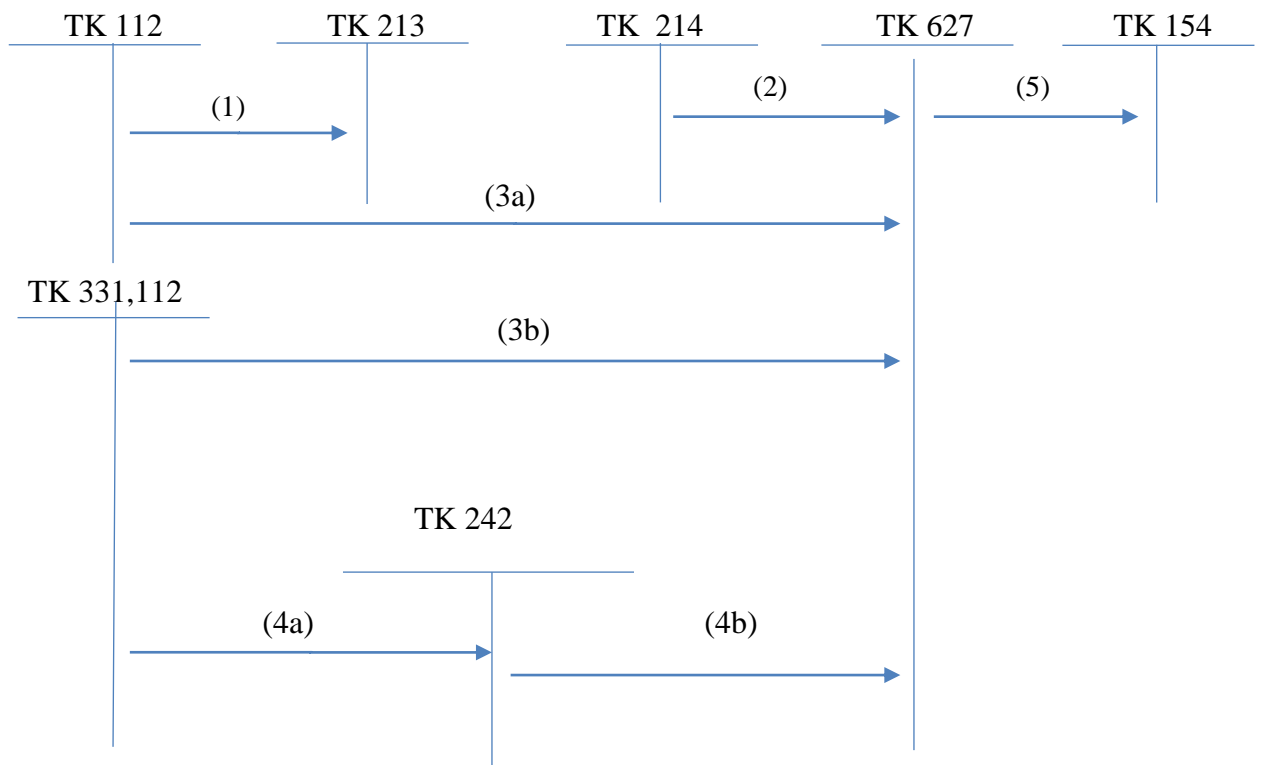
**Sơ đồ 3.2: Sơ đồ kế toán chi phí thăm dò trong trường hợp không phát sinh chi phí thăm dò bổ sung tại doanh nghiệp**

**Chú thích:**

- (1) Vốn hóa chi phí thăm dò.
- (2) Thanh toán chi phí thăm dò.
- (3) Trích khấu hao TSCĐ.
- (4) Kết chuyển chi phí sản xuất chung.

✓ Trường hợp thứ hai, đối với chi phí thăm dò phát sinh bổ sung tại DN thì kế toán nên xử lý theo một trong hai tình huống sau:

+ Tình huống 1: Sau khi tiến hành thăm dò, DN không phát hiện và xác định được trữ lượng khoáng sản, toàn bộ chi phí thăm dò được ghi nhận ngay vào CPSX trong kỳ (TK627) nếu chi phí nhỏ, nếu chi phí lớn thì ghi nhận vào chi phí trả trước (TK242) và sau đó phân bổ vào CPSX (TK627) (Sơ đồ 3.3).



**Sơ đồ 3.3: Sơ đồ kế toán chi phí thăm dò bổ sung phát sinh tại doanh nghiệp, không phát hiện và xác định được trữ lượng khoáng sản**

**Chú thích:**

- (1) Vốn hóa chi phí thăm dò phát sinh trả cho Tập đoàn.
- (2) Khấu hao định kỳ ghi nhận vào chi phí sản xuất chung.
- (3a, 3b) Chi phí thăm dò bổ sung có giá trị nhỏ.

(4a, 4b) Chi phí thăm dò bổ sung có giá trị lớn.

(5) Kết chuyển chi phí sản xuất chung.

+ Tình huống 2: Kết thúc quá trình thăm dò bổ sung, kết quả thăm dò xác định được trữ lượng than, khoáng sản thì toàn bộ chi phí thăm dò bổ sung đủ điều kiện vốn hóa sẽ được ghi nhận tăng TSCĐVH (Nợ TK213, chi tiết TK2138, chi tiết Chi phí thăm dò khoáng sản) và được DN tiến hành trích khấu hao tương tự như trường hợp thứ nhất. Nếu không đủ điều kiện vốn hóa thì phân bổ dần vào chi phí sản xuất chung (TK627).

***❖ Hoàn thiện việc nhận diện, đo lường và ghi nhận chi phí hoàn nguyên môi trường***

Do CMKT Việt Nam về TSCĐ không hướng dẫn nội dung này, nên vận dụng IAS 16 và IAS 37, tác giả nhận thấy rằng:

(1) Các chi phí phát sinh nhằm san lấp, hoàn thổ, cải tạo, phục hồi môi trường được thực hiện khi mỏ than đã khai thác xong. Trước khi khai thác mỏ than, DN phải dự tính khoản chi phí hoàn nguyên sẽ phát sinh trong tương lai và thực hiện ký quỹ để bảo đảm nghĩa vụ hoàn nguyên của DN. Theo quy định, DN không được sử dụng khoản ký quỹ này cho bất kỳ mục đích nào khác ngoài mục đích chi trả chi phí hoàn nguyên môi trường.

(2) Chi phí để thực hiện hoàn nguyên môi trường theo luật định là nghĩa vụ bắt buộc với các DN khai thác than. Theo đó, khoản chi phí hoàn nguyên môi trường là chi phí bắt buộc DN phải chi trả tại một thời điểm xác định trong tương lai với một giá trị xác định, gắn liền với dự án khai thác than và quyền khai thác của DN. Tác giả cho rằng như vậy đã đủ điều kiện để xác định đây là khoản chi phí phát sinh từ giao dịch liên quan đến hầm lò khai thác là TSCĐHH.

Do vậy, chi phí này gắn liền và góp phần đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (được quyền khai thác). Từ đó, có thể thấy, chi phí hoàn nguyên môi trường là chi phí sẽ phát sinh thực tế (DN có đầu tư), chi phí đó tạo ra lợi ích kinh tế cho DN (được phép khai thác than, khoáng sản...) và DN có khả năng kiểm soát nguồn lợi này. Vì vậy, theo IAS 16, chi phí hoàn nguyên môi trường phải được ghi nhận là chi phí trực tiếp có liên quan và vốn hóa vào TSCĐHH. Cụ thể, tại các DN khai thác than thuộc TKV, sau khi khai thác xong mỏ than hầm lò thì DN phát sinh các chi phí tháo dỡ máy móc thiết bị trong hầm lò, san lấp mặt bằng... Theo IAS 16, các chi phí này phải được ước tính ngay khi lắp đặt hệ thống TSCĐHH trong hầm lò và được tính vào nguyên giá của TSCĐHH gắn với hệ thống hầm lò.

Theo quy định của Việt Nam, DN khai thác than phải cam kết thực hiện hoàn thổ, phục hồi môi trường là một bước quan trọng để được cấp Giấy phép khai thác. DN thực hiện ký quỹ để ràng buộc trách nhiệm đó là DN phải thực hiện cải tạo, phục hồi môi trường sau khai thác. Khi nào có Giấy xác nhận hoàn thành cải tạo, phục hồi môi trường, nơi nhận tiền ký quỹ (Quỹ Bảo vệ môi trường Việt Nam hoặc Quỹ Bảo vệ môi trường của tỉnh) sẽ hoàn trả tiền ký quỹ cho DN. Điều 12 của Thông tư số 38/2015/TT-BTNMT của Bộ Tài nguyên và Môi trường đã chỉ rõ tổng số tiền ký quỹ (chưa bao gồm yếu tố trượt giá) bằng tổng kinh phí của các hạng mục công trình cải tạo, phục hồi môi trường. Dự toán kinh phí thực hiện từng hạng mục công trình cải tạo, phục hồi môi trường áp dụng theo định mức, đơn giá mới nhất của địa phương hoặc theo các Bộ, ngành tương ứng trong trường hợp địa phương chưa có định mức, đơn giá. Khi đó, tổng dự toán cải tạo, phục hồi môi trường ( $C_{cp}$ ) được xác định như sau:

$$C_{cp} = C_{kt} + C_{cn} + C_{bt} + C_{xq} + C_{hc} + C_k$$

Trong đó:

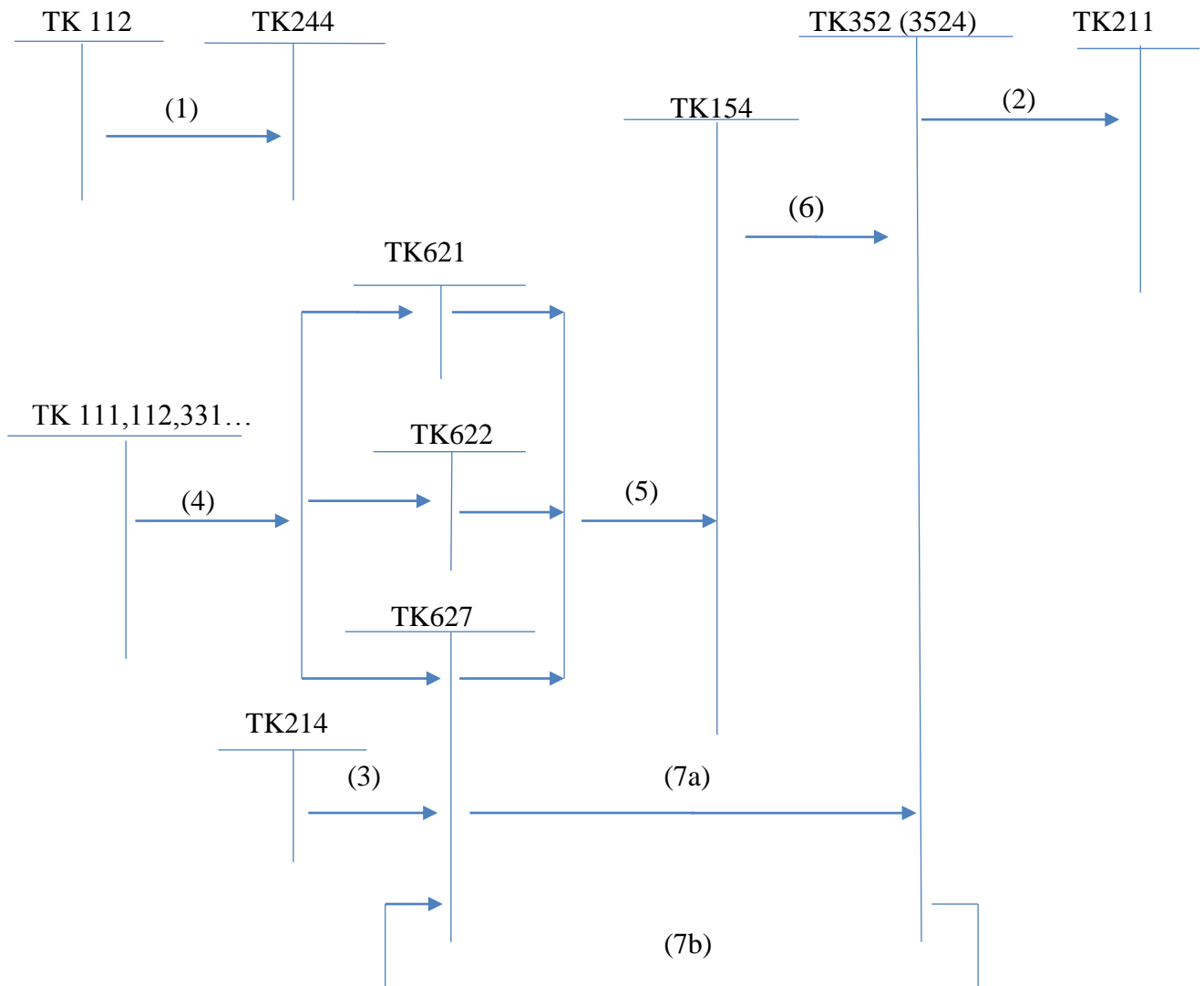
- $C_{kt}$ : Chi phí cải tạo, phục hồi môi trường khai trường khai thác, bao gồm các chi phí: củng cố bờ moong trong tầng đất phủ, trong tầng đá; lập hàng rào, biển báo; trồng cây xung quanh và khu vực moong khai thác; xây dựng các công trình thoát nước, xử lý nước; san gạt, phủ đất màu; đối với mỏ khai thác hầm lò, chi phí lắp kín cửa đường hầm vào mỏ;
- $C_{cn}$ : Chi phí cải tạo, phục hồi môi trường mặt bằng sân công nghiệp, khu vực phân loại, khu vực phụ trợ bao gồm các chi phí: tháo dỡ các công trình trên mặt bằng và vận chuyển đến nơi lưu chứa; san gạt tạo mặt bằng, phủ đất màu, trồng cây; xây dựng hệ thống thu gom, thoát nước;
- $C_{bt}$ : Chi phí cải tạo, phục hồi môi trường khu vực bãi thải, bao gồm các chi phí: san gạt, cắt tầng đảm bảo các yêu cầu an toàn; xây dựng kè chân tầng để đảm bảo an toàn, tránh trượt lở chân bãi thải; xây dựng hệ thống thu gom nước trên mặt tầng và chân tầng; trồng cây trên mặt tầng, sườn tầng các bãi thải;
- $C_{xq}$ : Chi phí cải tạo, phục hồi môi trường khu vực ngoài biên giới mỏ nơi bị ảnh hưởng do hoạt động khai thác, bao gồm các chi phí: nạo vét, khơi thông các dòng thủy vực; duy tu, bảo dưỡng các tuyến đường vận chuyển; trồng cây tái tạo lại hệ sinh thái, thảm thực vật tại các khu vực xung quanh mỏ;
- $C_{hc}$ : chi phí duy tu, bảo trì các công trình cải tạo, phục hồi môi trường sau khi kết thúc hoạt động cải tạo, phục hồi môi trường (được tính bằng 10% tổng chi



phí cải tạo, phục hồi môi trường); Chi phí hành chính phục vụ cho công tác cải tạo, phục hồi môi trường; chi phí thiết kế, thẩm định thiết kế;

- C<sub>k</sub>: Những khoản chi phí khác.

Trên cơ sở dự toán các chi phí phục hồi, cải tạo môi trường như trên, kế toán tổng hợp và lập *Bảng dự toán chi phí các công trình phục hồi môi trường* (Phụ lục 3.3). Như vậy, để ước tính được chi phí hoàn nguyên môi trường sẽ phát sinh trong tương lai, DN cần phải dự toán được chi phí sẽ thực hiện để cải tạo, phục hồi môi trường. Khi đó, chi phí hoàn nguyên môi trường được ước tính bằng với số tiền mà DN thực hiện ký quỹ để cam kết thực hiện cải tạo, phục hồi môi trường. DN có thể ghi nhận chi phí hoàn nguyên môi trường theo sơ đồ 3.4 như sau:



**Sơ đồ 3.4: Sơ đồ kế toán chi phí hoàn nguyên môi trường**

**Chú thích:**

- (1): Ký quỹ chi phí hoàn nguyên môi trường theo quy định.
- (2): Vốn hóa chi phí hoàn nguyên môi trường để ghi tăng nguyên giá TSCĐHH.
- (3): Định kỳ, trích khấu hao TSCĐHH.
- (4): Chi phí hoàn nguyên môi trường phát sinh.
- (5): Kết chuyển chi phí hoàn nguyên môi trường.
- (6): DN quyết toán toàn bộ chi phí hoàn nguyên môi trường khi dự án kết thúc.
- (7a): Chênh lệch giữa chi phí hoàn nguyên môi trường thực tế phát sinh nhỏ hơn chi phí hoàn nguyên môi trường trích trước.
- (7b): Chênh lệch giữa chi phí hoàn nguyên môi trường thực tế phát sinh lớn hơn chi phí hoàn nguyên môi trường trích trước.

**3.2.1.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định****❖ Lập kế hoạch chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định**

TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV có số lượng lớn và thường xuyên phải sửa chữa, nâng cấp. Tuy nhiên, hầu hết các DN này chưa lập kế hoạch nâng cấp, SCL TSCĐ theo năm trong toàn DN. Để chủ động trong quá trình thực hiện và chuẩn bị nguồn kinh phí, các đơn vị cần lập kế hoạch nâng cấp, SCL TSCĐ theo năm. Trên cơ sở đề nghị của các bộ phận sử dụng và yêu cầu kỹ thuật theo hồ sơ kỹ thuật của TSCĐ cuối năm trước, bộ phận kỹ thuật tiến hành lập kế hoạch nâng cấp, SCL TSCĐ (Phụ lục 3.5 và 3.6). Tiếp theo, bộ phận kế toán xem xét, kế hoạch nâng cấp, SCL TSCĐ được trình lên Ban lãnh đạo và cấp có thẩm quyền của DN xét duyệt theo điều lệ của DN. Sau khi kế hoạch được duyệt, bộ phận kỹ thuật cần cụ thể hóa chương trình hành động theo từng tháng (hoặc quý). Căn cứ vào kế hoạch cụ thể của từng tháng (hoặc quý) bộ phận kế toán tính toán, phân bổ nguồn kinh phí cho hợp lý. Về phía các bộ phận quản lý, sử dụng TSCĐ, khi sửa chữa cần chủ động sắp xếp công việc để không ảnh hưởng tới hoạt động chung của DN. Trường hợp phát sinh nâng cấp, SCL TSCĐ ngoài kế hoạch đã được xây dựng, bộ phận kỹ thuật có thể bổ sung kế hoạch và tuân thủ theo quy trình lập kế hoạch định kỳ năm. Công việc nâng cấp, SCL TSCĐ theo kế hoạch vừa chủ động được sản xuất, vừa bảo dưỡng sửa chữa kịp thời TSCĐ theo tiêu chuẩn kỹ thuật của mỗi loại TSCĐ để kéo dài tuổi thọ của TSCĐ, đáp ứng yêu cầu SXKD. Sau khi lập kế hoạch sửa chữa TSCĐ, đặc biệt là SCL và sửa chữa nâng cấp TSCĐ, DN cần phải lập dự toán chi phí SCL TSCĐ sao cho phù hợp với điều kiện thực tế của DN.

**❖ Lập dự toán chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định**

Chi phí SCL TSCĐ thường chiếm tỷ trọng lớn so với tổng chi phí SXKD trong kỳ, do đó nếu DN có kế hoạch SCL TSCĐ (Đối với TSCĐ theo yêu cầu kỹ

thuật phát sinh chi phí SCL có giá trị lớn) thì việc trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ sẽ góp phần đảm bảo sự ổn định chi phí SXKD giữa các kỳ, tránh những biến động lớn về kết quả kinh doanh trong kỳ có nghiệp vụ SCL TSCĐ phát sinh, đồng thời đảm bảo giá thành sản phẩm không bị biến động nhiều khi sửa chữa lớn máy móc, thiết bị phục vụ sản xuất.

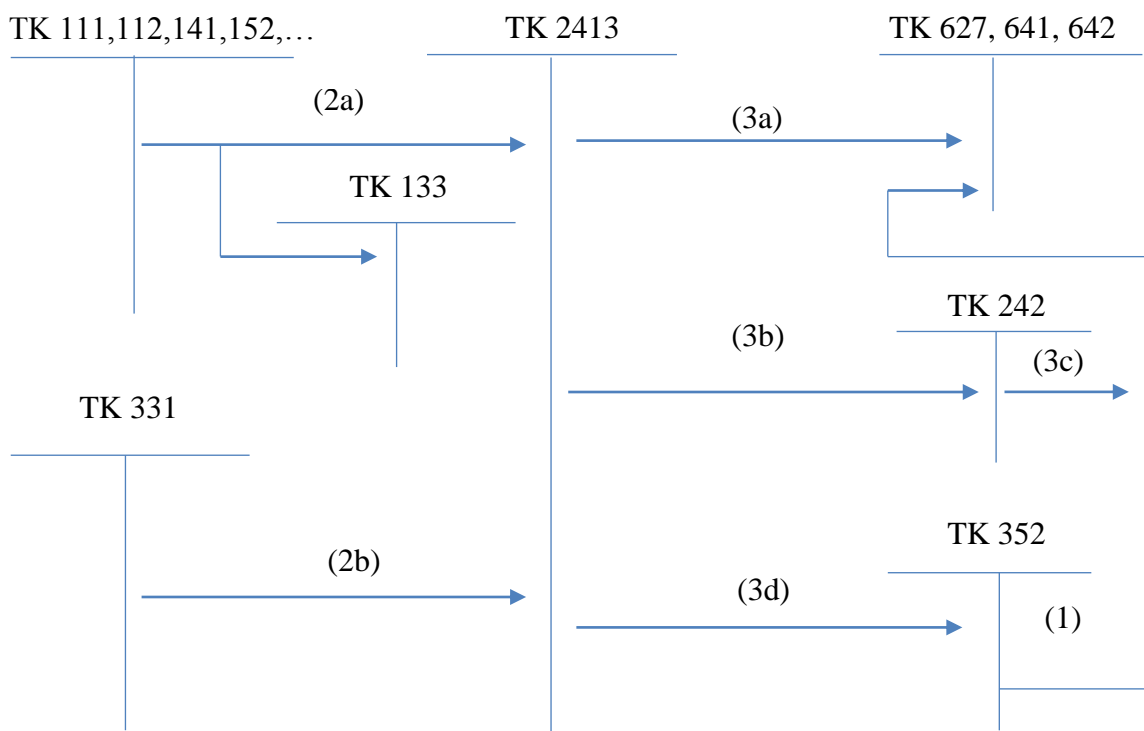
Để đảm bảo yêu cầu của nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí, tránh đột biến chi phí và giá thành sản phẩm, các DN khai thác than thuộc TKV nên thực hiện việc trích trước chi phí SCL TSCĐ, cụ thể như sau:

Khi có kế hoạch SCL TSCĐ do bộ phận kỹ thuật lập đã được phê duyệt, kế toán lập dự toán về chi phí SCL TSCĐ, trên cơ sở đó lên kế hoạch về số chi phí trích trước và số kỳ trích trước.

Sau đó, căn cứ vào kế hoạch SCL TSCĐ do bộ phận kỹ thuật lập và báo giá của các nhà cung cấp truyền thống về những dịch vụ tương tự đã từng thực hiện, kế toán có thể lập Bảng dự toán chi phí SCL TSCĐ (Phụ lục 3.6). Sau khi lập dự toán chi phí SCL TSCĐ, kế toán lập Bảng trích trước chi phí SCL TSCĐ (Phụ lục 3.7).

❖ ***Hoàn thiện kế toán chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định***

Căn cứ vào Bảng trích trước chi phí SCL TSCĐ và các chứng từ minh chứng về chi phí SCL TSCĐ phát sinh, kế toán ghi nhận số chi phí SCL trích trước, chi phí SCL thực tế phát sinh và xử lý phần chênh lệch giữa số trích trước và số thực tế phát sinh theo sơ đồ 3.5. như sau:



### Sơ đồ 3.5: Sơ đồ kế toán chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định

**Chú thích:**

- (1): Trích trước chi phí SCL TSCĐ.
- (2a): Tập hợp chi phí SCL TSCĐ (nếu tự làm).
- (2b): Tập hợp chi phí SCL TSCĐ (nếu thuê ngoài).
- (3a): Chi phí SCL tính vào chi phí SXKD trong kỳ.
- (3b,3c): Phân bổ chi phí SCL.
- (3d): Kết chuyển chi phí SCL TSCĐ trường hợp DN đã trích trước chi phí SCL.

#### **3.2.1.4. Giải pháp hoàn thiện trình bày chỉ tiêu tài sản cố định trên báo cáo tài chính**

***Trình bày riêng thông tin về tài sản dài hạn đã dừng ghi nhận***

Trong BCTC của các DN khai thác than thuộc TKV, chỉ tiêu về *Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt* chưa được thể hiện. Giá trị tài sản dài hạn của DN được thể hiện trên phần tài sản của BCĐKT gồm 2 nhóm chỉ tiêu: TSCĐ và đầu tư tài chính dài hạn. Như vậy, việc nhà đầu tư nhận định DN vẫn hoạt động bình thường khi nền kinh tế đang bị suy thoái là điều dễ hiểu. Nhưng thực tế có thể là DN đang gặp khó khăn và phải bán (hay chuyển nhượng) một phần tài sản của mình. Để giải quyết vấn đề này, việc hình thành một chỉ tiêu cụ thể trên BCTC (BCĐKT) là điều rất cần thiết. Nó sẽ giúp nhà đầu tư đánh giá đúng khả năng tài chính thực tế của đơn vị mà mình quan tâm đầu tư hiệu quả hơn. Việc công bố thông tin về tài sản dài hạn đã dừng ghi nhận góp phần nâng cao tính minh bạch của BCTC, tạo niềm tin cho các đối tượng sử dụng thông tin.

Tại thời điểm lập BCTC, DN cần xem xét tình trạng sử dụng TSCĐ có thể phát sinh như: TSCĐ tại cuối kỳ trước vẫn sử dụng bình thường nhưng tại thời điểm lập BCTC đã bị hỏng hoặc DN dự kiến không tiếp tục sử dụng TSCĐ nữa mà DN đã có cam kết sẽ bán trong tương lai gần (trong vòng 12 tháng). Ngược lại, một số TSCĐ tại cuối kỳ kế toán được DN sẵn sàng bán nhưng trong kỳ nghiệp vụ bán tài sản chưa thực hiện được và DN lại đưa TSCĐ đó vào sử dụng bình thường trong hoạt động kinh doanh. Những TSCĐ có sự thay đổi tình trạng sử dụng theo chiều hướng tiêu cực như hỏng, không được tiếp tục khai thác cho hoạt động kinh doanh phải thuộc đối tượng xem xét giảm giá trị tài sản. Còn những TSCĐ sẽ bán trong kỳ kinh doanh tới phải tách riêng để trình bày trong mục *Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt* thuộc phần *Tài sản ngắn hạn*.

Như vậy, sự thay đổi về tình trạng của TSCĐ phải được trình bày bổ sung trong Thuyết minh BCTC - phần thuyết minh về TSCĐ. Việc báo cáo về sự thay đổi tình trạng sử dụng của TSCĐ góp phần phát hiện những tài sản có thể bị suy giảm giá trị, đồng thời hạn chế hiện tượng số liệu kế toán đã che đậy hiện trạng sử dụng kém hiệu quả của TSCĐ, đó là một số tài sản đầu tư với giá trị lớn nhưng đã ngừng hoạt động. Khi đó, thông tin về TSCĐ sẽ trở nên minh bạch hơn, tạo niềm tin cho các nhà đầu tư và các đối tượng sử dụng thông tin.

### ***Trình bày thông tin về suy giảm giá trị của tài sản cố định***

Trường hợp tại ngày lập BCTC, TSCĐ trong DN có dấu hiệu bị suy giảm giá trị thì kế toán phải đánh giá được sự suy giảm đó của TSCĐ một cách đáng tin cậy và trình bày các thông tin sau trên BCTC:

- Giá trị khoản lỗ do suy giảm giá trị đã ghi nhận trong lãi hoặc lỗ trong kỳ và các khoản mục trên báo cáo thu nhập toàn diện khác mà bao hàm các khoản lỗ do suy giảm giá trị.

- Giá trị khoản lỗ do suy giảm giá trị đối với các TSCĐ được đánh giá lại được ghi nhận trong báo cáo thu nhập toàn diện khác trong kỳ.

Tiếp đó, DN phải trình bày các thông tin sau cho việc hợp cộng các khoản lỗ do suy giảm giá trị; các sự kiện và tình huống chính dẫn đến việc ghi nhận các khoản lỗ do suy giảm giá trị này.

## **3.2.2. Các giải pháp hoàn thiện kế toán tài sản cố định dưới góc độ kế toán quản trị**

### ***3.2.2.1. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư tài sản cố định***

#### ***❖ Hoàn thiện việc thu thập thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư TSCĐ***

Để hoàn thiện việc thu thập thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư TSCĐ, trước hết các DN khai thác than thuộc TKV phải xác định hệ thống thông tin mà các nhà quản lý cần được cung cấp là những thông tin gì. Đồng thời, xác định rõ mối quan hệ giữa quyền hạn và trách nhiệm của bộ phận KTQT TSCĐ; quy chế phối hợp công việc giữa bộ phận KTQT TSCĐ với các phòng ban liên quan khác.

Nhằm phát huy tốt vai trò của KTQT TSCĐ trong việc cung cấp các thông tin cho nhà quản trị DN ra quyết định đầu tư TSCĐ, cần phải xác định các thông tin cần thiết phục vụ cho mục đích quản trị TSCĐ. Hệ thống thông tin mà các nhà quản lý cần cung cấp bao gồm: thông tin chi tiết về TSCĐ cần đầu tư như giá trị TSCĐ,

các thông số kỹ thuật, chất lượng, lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đem lại...; thông tin chi tiết về kế toán TSCĐ cùng loại đã đầu tư; thông tin về nhà cung cấp; thông tin về dòng tiền thu, dòng tiền chi của dự án đầu tư; thông tin về hiệu quả đầu tư...

Sau khi thiết lập được hệ thống thông tin cần thiết phải cung cấp thì tùy thuộc vào yêu cầu quản lý thực tế của mỗi DN khai thác than thuộc TKV, cần hoàn thiện bộ máy kế toán trong việc thu thập thông tin để ra quyết định đầu tư TSCĐ. Bộ máy kế toán là một bộ phận của hệ thống thông tin kế toán DN. Do đó, việc tổ chức tốt bộ máy kế toán DN là yếu tố quan trọng để đảm bảo việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin được nhanh chóng, hiệu quả, phục vụ tốt cho yêu cầu ra các quyết định kinh doanh trong đó có quyết định đầu tư TSCĐ. Đặc biệt là với mô hình tổ chức kế toán tập trung và kết hợp KTTC với KTQT như hiện nay tại các DN khai thác than thuộc TKV, việc hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán DN cần làm rõ chức năng, nhiệm vụ cụ thể của từng phần hành kế toán. Giữa các phần hành kế toán trong bộ máy kế toán cũng cần phải xây dựng mối liên hệ chặt chẽ trong việc thu thập và xử lý thông tin nội bộ để hoàn chỉnh hệ thống thông tin KTTC và thông tin KTQT. Do bộ máy kế toán của DN là một bộ phận của hệ thống thông tin trong DN, có mối quan hệ với nhiều bộ phận khác trong DN. Vì vậy, để thực tốt nhiệm vụ, chức năng của KTQT TSCĐ, cần có các quy định về phối hợp trong việc cung cấp thông tin giữa bộ phận kế toán với các phòng, ban liên quan; xác lập mối quan hệ với các bộ phận khác trong việc thu thập thông tin, đặc biệt là các thông tin phục vụ quản trị TSCĐ, cụ thể như sau:

- Liên hệ với bộ phận kế hoạch để thu thập các thông tin về kế hoạch SXKD để lên kế hoạch đầu tư mua sắm TSCĐ trong năm, chiến lược phát triển để phục vụ cho việc lập các dự toán để đưa ra quyết định, phương thức, hình thức và thời gian đầu tư TSCĐ phù hợp với năng lực tài chính.

- Liên hệ với bộ phận thị trường để thu thập các thông tin về giá cả, thị phần của nhà cung cấp, thông tin về giá cả các yếu tố đầu vào phục vụ cho việc lập dự toán đầu tư TSCĐ.

- Liên hệ với bộ phận lao động tiền lương để thu thập các thông tin về định mức lao động, đơn giá tiền lương, số lượng và cơ cấu lao động phục vụ cho việc lập các dự toán liên quan.

- Liên hệ với bộ phận kỹ thuật để thu thập thông tin nhằm xác định tính năng, công dụng, đặc điểm, chất lượng,... của TSCĐ chuẩn bị đầu tư.

- Liên hệ với bộ phận kế hoạch, bộ phận sản xuất, bộ phận tiêu thụ để xác định khối lượng sản phẩm dự kiến tiêu thụ hàng năm,... phục vụ cho việc lập dự toán đầu tư TSCĐ.

- Liên hệ với bộ phận lập dự toán để nắm bắt được dòng tiền thu, dòng tiền chi của dự án đầu tư, hiệu quả về mặt kinh tế, hiệu quả về mặt xã hội nếu thực hiện dự án,...

Sau khi thu thập thông tin do các bộ phận liên quan cung cấp, KTQT TSCĐ tổng hợp lập báo cáo KTQT nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định đầu tư TSCĐ.

**❖ Hoàn thiện việc xử lý, phân tích thông tin để ra quyết định đầu tư TSCĐ**

Trường hợp DN có lập dự án đầu tư TSCĐ thì sau khi thu thập đầy đủ thông tin từ các bộ phận, các phòng ban khác trong DN, bộ phận KTQT sẽ chịu trách nhiệm lập dự án đầu tư. Việc lập dự án đầu tư phải trên cơ sở phân tích các yếu tố dự báo tương lai từ việc sử dụng TSCĐ một cách sát thực và là cơ sở tham chiếu cho hiệu quả sử dụng thực hiện tại các kỳ kế toán sau. Tiếp theo, DN cần thiết phải biết phối kết hợp và vận dụng linh hoạt các phương pháp phân tích, đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư trong từng trường hợp cụ thể như sau:

- Đối với các dự án mang tính ngắn hạn, VĐT ít, mục tiêu của nhà đầu tư là lợi nhuận cao và rủi ro thấp thì phương pháp thích hợp là phương pháp kỳ hoàn vốn (PP) và phương pháp tỷ suất sinh lợi nội bộ (IRR). Lý do sử dụng 2 phương pháp này là vì phương pháp PP cho biết thời gian hoàn vốn của dự án là bao lâu, nếu thời gian hoàn vốn của dự án càng ngắn thì vốn càng nhanh được thu hồi, do vậy sẽ ít rủi ro. Còn phương pháp IRR chỉ ra cụ thể lãi suất sinh lợi của dự án là bao nhiêu để từ đó nhà quản trị đưa ra được quyết định nhanh chóng, phù hợp.

- Đối với các dự án mang tính dài hạn, VĐT lớn thì phương pháp thích hợp được sử dụng để phân tích, đánh giá dự án là phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV) và phương pháp chỉ số sinh lời (PI). Lý do chọn hai phương pháp này là vì phương pháp NPV cho biết hiệu quả thuần của dự án là mục tiêu mà nhà đầu tư theo đuổi còn phương pháp PI cho nhà đầu tư biết thông tin về hiệu quả đồng VĐT trong thời gian hiệu lực của dự án (1 đồng chi ra tạo ra bao nhiêu đồng thu tại thời điểm hiện tại).

Khi sử dụng các phương pháp NPV, IRR, PI thì các DN khai thác than thuộc TKV cần xác định tỷ lệ chiết khấu thích hợp làm cơ sở cho việc chiết khấu các dòng

tiền tương lai về hiện tại của các dự án. Với các DADT từ một nguồn vốn thì tỷ lệ chiết khấu chính là chi phí sử dụng nguồn vốn đó. Tuy nhiên, hiện tại phần lớn các dự án của các DN khai thác than thuộc TKV được đầu tư bằng nhiều nguồn vốn khác nhau gồm vốn vay và vốn chủ sở hữu; mỗi nguồn vốn cho chi phí sử dụng khác nhau. Do vậy, tỷ lệ chiết khấu được xác định là chi phí sử dụng vốn bình quân cho các nguồn vốn đó. Chi phí sử dụng vốn bình quân là chi phí bình quân gia quyền của tất cả các nguồn tài trợ dài hạn mà DN đang sử dụng.

Do phần lớn các thông số để lập dự toán là không chắc chắn, các DN không thể xác định một cách chắc chắn giá cả, sản lượng tiêu thụ... tại những thời điểm trong tương lai. Việc thay đổi các giá trị thông số cho phép các DN có cái nhìn bao quát hơn về tác động của sự biến động các thông số đến dòng tiền và hiệu quả dự án. Thông qua bảng độ nhạy, nếu dự án nào ít bị tác động thì sẽ có khả năng ổn định cao, khá an toàn trong việc đầu tư, tuy nhiên nó sẽ không có nhiều cơ hội gia tăng mức lợi nhuận. Ngược lại, một dự án bị tác động mạnh bởi độ nhạy thì sẽ không có sự ổn định tốt, là điều kiện cần thiết hàng đầu để quyết định đầu tư, nhưng nó lại có khả năng sinh lợi cao. Do vậy, tùy thuộc vào mục đích của DN để quyết định có đầu tư TSCĐ hay không.

Trong một dự án có nhiều thông số ảnh hưởng đến hiệu quả đầu tư như đơn giá, số lượng, tỷ giá USD... công ty sẽ đánh giá mức độ dao động của dự án trong sự thay đổi giá trị có khả năng xảy ra của từng thông số. Tuy nhiên, việc đánh giá đó sẽ bị hạn chế vì trong trường hợp này công ty cần giả định các thông số khác không thay đổi. Do đó, tác giả đưa ra một số kiến nghị trong việc phân tích độ nhạy đối với các dự án đầu tư tại các DN khai thác than thuộc TKV như sau:

- Mặc dù xem xét nhiều tình huống để có cái nhìn đầy đủ về hiệu quả dự án là tốt, tuy nhiên không phải lúc nào có nhiều thông tin cũng là cần thiết, bởi nếu có quá nhiều kết quả từ vô số tình huống thì việc đánh giá sẽ khó khăn. Do vậy, việc lựa chọn và loại bỏ thông số có thể theo nguyên tắc sau:

- + Những thông số mang tính chủ quan có thể kiểm soát được bằng biện pháp quản lý như tỷ lệ hao hụt, chi phí quảng cáo,... thì DN có thể bỏ qua không tính độ nhạy mà chọn một giá trị bình quân sau khi đã cân nhắc nhiều mặt.

- + Những thông số mang tính khách quan, có thể ngoài tầm kiểm soát của DN như giá mua, tỷ giá hối đoái,... thì công ty cần phải tính độ nhạy.

- Để giải quyết vấn đề các thông số độ nhạy, DN có thể phân loại các dự án, ứng với mỗi loại dự án nó sẽ đặc biệt nhạy đối với một vài thông số và các bảng kết quả do DN xây dựng chủ yếu trên độ nhạy của các thông số này. Chẳng hạn:



+ Đối với các dự án xây lắp mà thời gian xây dựng nhanh, thiết bị lắp ráp và vận hành không phức tạp, thị trường tự do thì độ nhạy về giá bán đặc biệt được chú trọng bởi đối với dự án loại này, các đối thủ cạnh tranh có thể nhanh chóng và dễ dàng triển khai dự án cùng loại tạo ra sự cạnh tranh mạnh làm giá cả bị giảm mạnh.

+ Đối với các dự án có tính độc quyền thì không cần tính quá nhiều chỉ số độ nhạy về giá cả mà nên xét độ nhạy trong việc chọn các PADT, độ nhạy về tỷ giá, về lãi suất cho vay... để đạt hiệu quả cao nhất.

❖ ***Hoàn thiện hệ thống báo cáo KTQT để ra quyết định đầu tư TSCĐ***

Để đưa ra quyết định đầu tư TSCĐ, KTQT phải cung cấp thông tin đầy đủ cho nhà quản trị trong việc ra quyết định bằng các biểu mẫu báo cáo. Vì vậy, theo tác giả để đáp ứng nhu cầu quản lý ngày càng cao, cung cấp thông tin cho nhà quản trị đầy đủ hơn và phù hợp hơn đối với từng loại dự án thì KTQT TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV cần hoàn thiện hệ thống mẫu biểu báo cáo KTQT TSCĐ phục vụ cho việc ra quyết định. Bên cạnh các mẫu biểu báo cáo mà các DN khai thác than thuộc TKV đã và đang sử dụng (Phụ lục 2.33, 2.34), các DN nên bổ sung các mẫu biểu sau:

Thông tin từ các bộ phận, phòng ban trong DN cung cấp là cơ sở lập dự toán dòng thu tiền thuần của dự án đầu tư (Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh). Để lập được dự toán này, trước hết DN cần lập dự toán giá thành sản phẩm (Phụ lục 3.8). Sau đó DN lập dự toán giá vốn hàng bán nhằm xác định giá vốn sản phẩm, hàng hóa tiêu thụ cho kỳ tới (Phụ lục 3.9). Dự toán giá vốn hàng bán là cơ sở để xây dựng Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Phụ lục 3.10). Tiếp theo, DN tiến hành lập Bảng phân tích giá trị hiện tại thuần của dự án.

- *Bảng phân tích giá trị hiện tại thuần của dự án.*

Kế toán quản trị xây dựng Bảng phân tích giá trị hiện tại thuần của dự án, trong đó cần có các thông tin chi tiết và cụ thể về các khoản thu, các khoản chi của dự án, loại bỏ được sự thay đổi giá trị của tiền tệ theo thời gian bằng hệ số chiết khấu để tính được giá trị hiện tại của dự án. Trong đó, dòng tiền thu của dự án bao gồm: Lợi nhuận sau thuế, khấu hao TSCĐ, giá trị thanh lý TSCĐ, vốn lưu động thu hồi khi kết thúc dự án... Dòng tiền chi của dự án gồm: VĐT ban đầu, vốn lưu động bổ sung khi vận hành dự án, chi phí sửa chữa TSCĐ hàng năm, các khoản chi thanh lý khi dự án kết thúc...(bảng 3.2).

**Bảng 3.2: Bảng phân tích giá trị hiện tại thuần của dự án đầu tư**

Chỉ tiêu	Năm thứ	Số tiền	Hệ số giá	Giá trị hiện tại
<b>1. Dòng tiền thu</b>				
- Lợi nhuận sau thuế				
- Giá trị thanh lý				
- Khấu hao TSCĐ				
- Thu hồi vốn lưu động				
- ...				
<b>2. Dòng tiền chi</b>				
- VĐT ban đầu				
- Vốn lưu động bổ sung				
- Chi phí sửa chữa				
- ...				
<b>3. Hiện giá thuần</b> (= Giá trị hiện tại của các khoản thu - Giá trị hiện tại của các khoản chi)				<b>NPV</b>

Như vậy nhìn vào Bảng phân tích giá trị hiện tại thuần của dự án đầu tư sẽ giúp nhà quản trị biết được dòng tiền thu, dòng tiền chi cũng như toàn bộ số lợi nhuận được tạo ra trong suốt vòng đời của dự án.

- *Bảng phân tích chỉ số sinh lời nội bộ của dự án*

**Bảng 3.3: Bảng phân tích chỉ số sinh lời nội bộ của dự án đầu tư**

Năm phát sinh dòng tiền	Dòng tiền thuần hàng năm	$r_1$		$r_2$	
		Hệ số chiết khấu	Giá trị hiện tại	Hệ số chiết khấu	Giá trị hiện tại
			NPV1		NPV2
IRR =					

Trong Bảng phân tích chỉ số sinh lời nội bộ của dự án (bảng 3.3), KTQT cũng cần làm rõ các thông tin về dòng tiền thu, dòng tiền chi, loại bỏ được sự thay đổi giá trị của tiền tệ theo thời gian bằng hệ số chiết khấu để tính được giá trị hiện tại của

dự án, tìm ra một hệ số chiết khấu làm cân bằng giá trị hiện tại của dòng tiền thu với dòng tiền chi.

- Báo cáo tính kỳ hoàn vốn của dự án:

**Bảng 3.4: Báo cáo tính kỳ hoàn vốn của dự án**

Năm	VĐT cần bù đắp đầu năm	Thu nhập hàng năm			VĐT cần bù đắp cuối năm
		Lợi nhuận sau thuế	Khấu hao TSCĐ	Tổng thu nhập	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) + (4)	(6) = (2) - (5)
1					
2					
...					
n					

KTQT sẽ lấy dòng tiền thu được ở các năm bù đắp cho VĐT đến khi VĐT cần bù đắp lớn hơn thu nhập tạo ra. Khi số VĐT chưa thu hồi nhỏ hơn số thu nhập của năm kế tiếp, lấy số VĐT còn phải thu hồi chia cho số thu nhập bình quân một tháng của năm kế tiếp để tìm ra số tháng còn phải tiếp tục thu hồi vốn, sẽ xác định được thời gian hoàn vốn của dự án.

- Bảng phân tích chỉ số sinh lời:

**Bảng 3.5: Bảng phân tích chỉ số sinh lời**

Dòng tiền	Năm phát sinh dòng tiền	Lượng tiền	Hệ số chiết khấu	Giá trị hiện tại
<b>1. Dòng 1. Dòng tiền</b>				
- Lợi nhuận sau thuế				
- Giá trị thanh lý				
- Khấu hao TSCĐ				
- Thu hồi vốn lưu động				
- ...				
<b>2. Dòng tiền chi</b>				
- VĐT ban đầu				
- Vốn lưu động				
- Chi phí sửa chữa				
- ...				
Chỉ số sinh lời (PI) = (1/2)				

Ngoài ra, để cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh là nên thay thế TSCĐ cũ bằng TSCĐ mới hay sửa chữa TSCĐ để tiếp tục sử dụng, hoặc đầu tư vào loại TSCĐ nào, các DN có thể sử dụng các báo cáo như Báo cáo thẩm định dự án đầu tư (Phụ lục 3.11)...

### ***3.2.2.2. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị với việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho quản lý, sử dụng tài sản cố định***

Để phục vụ cho việc ra quyết định liên quan đến quản lý và sử dụng TSCĐ trong DN, KTQT TSCĐ cần hoàn thiện theo các nội dung sau:

#### ***❖ Hoàn thiện quản lý tài sản cố định***

Tài sản cố định có ý nghĩa quan trọng, quyết định sự tồn tại của DN trong môi trường cạnh tranh khốc liệt của nền kinh tế thị trường. Vì vậy, cần quản lý chặt chẽ về mặt hiện vật nhằm phát huy hiệu quả cao nhất trong quá trình sử dụng TSCĐ tại bộ phận sử dụng đồng thời theo dõi, quản lý tốt về mặt giá trị TSCĐ tại phòng kế toán. Hiện tại, TSCĐ của các DN khai thác than có số lượng và chủng loại rất lớn lại phân bố rải rác ở nhiều địa điểm khác nhau, đặc biệt là những TSCĐ trong hầm lò khai thác than nên việc theo dõi quản lý gặp nhiều khó khăn. Do đó, tác giả đề xuất giải pháp về quản lý TSCĐ theo 2 nhóm DN như sau: (1) Hoàn thiện về quản lý TSCĐ đối với nhóm DN chưa có điều kiện ứng dụng phần mềm quản lý tài sản (2) Hoàn thiện về quản lý TSCĐ đối với nhóm DN có điều kiện ứng dụng phần mềm quản lý tài sản.

#### ***(1) Đối với nhóm DN chưa có điều kiện ứng dụng phần mềm quản lý tài sản***

##### ***✓ Hoàn thiện quản lý tài sản cố định tại bộ phận sử dụng***

##### ***Đánh số hiệu TSCĐ***

Tại bộ phận sử dụng, để quản lý tốt TSCĐ tránh bị mất mát và thuận tiện trong quá trình theo dõi, kiểm kê TSCĐ, DN nên đánh số hiệu TSCĐ. Đánh số hiệu TSCĐ là một công việc quan trọng nhằm tạo sự thống nhất và thuận lợi trong việc theo dõi, quản lý và sử dụng TSCĐ. 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 trên phạm vi toàn DN. Số hiệu TSCĐ có thể là một hoặc nhiều nhóm bao gồm chữ và số được xác định theo những tiêu thức khác nhau, vừa thể hiện tính nhận biết riêng biệt của từng loại TSCĐ, đồng thời thể hiện mối liên hệ giữa các loại, nhóm tài sản phục vụ yêu cầu quản lý và kế toán. Tác giả đề xuất cách đánh số hiệu TSCĐ trong các DN thuộc TKV thực hiện theo hướng sau:

Dùng chữ cái để thể hiện nhóm TSCĐ được phân loại phù hợp với quy định của CMKT Việt Nam (VAS 03, VAS 04), chế độ kế toán doanh nghiệp (Thông tư số 200/2014/TT-BTC và Thông tư số 45/2013/TT-BTC).

- + A2111: Nhà cửa, vật kiến trúc.
- + B2112: Máy móc, thiết bị.
- + C2113: Phương tiện vận tải, vật truyền dẫn.
- + D2114: Thiết bị, dụng cụ quản lý.
- + E2118: TSCĐHH khác.

*Hoàn thiện mẫu Sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng*

Theo mẫu Sổ theo dõi TSCĐ và công cụ, dụng cụ tại nơi sử dụng tại phần lớn các DN khai thác than thuộc TKV như hiện nay mặc dù có thể tiết kiệm sổ sách, giảm nhẹ khối lượng công việc quản lý sổ kế toán, tuy nhiên việc theo dõi TSCĐ và công cụ, dụng cụ trên cùng một sổ cũng có những bất cập. Lý do là TSCĐ có tính luân chuyển chậm, chúng ít tăng, giảm trong một năm, còn công cụ, dụng cụ thay đổi nhanh, chúng có thể được dùng trong một năm hoặc ít hơn, do đó việc ghi chung vào một sổ làm giảm tính khoa học trong việc quản lý TSCĐ. Chính vì vậy, DN nên tách riêng TSCĐ và công cụ, dụng cụ thành hai sổ riêng và mẫu sổ hiện nay đang sử dụng chỉ thích hợp với việc theo dõi công cụ, dụng cụ. Do đó, tác giả đề xuất mẫu Sổ theo dõi TSCĐ tại nơi sử dụng theo phụ lục 3.12.

*Phân định trách nhiệm quản lý và sử dụng TSCĐ*

Bên cạnh việc đánh số hiệu TSCĐ, DN cần phân định trách nhiệm rõ ràng. Đối với các nhóm máy móc, thiết bị hoặc các tổ hợp dây chuyền thiết bị nên được giao cho từng nhóm hoặc cá nhân quản lý. Phải căn cứ vào quy trình công nghệ, sự sắp xếp ca kíp và cách thức tổ chức phân xưởng để phân định trách nhiệm. Chế độ phân định trách nhiệm nên gắn với chế độ bàn giao, theo dõi và thưởng phạt nhằm khuyến khích mọi người có ý thức tốt hơn trong quản lý TSCĐ. Lịch kiểm tra định kỳ, duy tu, bảo dưỡng máy móc, thiết bị và các TSCĐ khác là rất cần thiết. Đồng thời khuyến khích cán bộ, công nhân tích cực tham gia giữ gìn TSCĐ; thông báo ngay các sự cố cho người quản lý để khắc phục kịp thời.

Ngoài ra, DN nên quy định chế độ báo cáo định kỳ đối với các quản đốc phân xưởng, trưởng ca, tổ trưởng hoặc kỹ sư phụ trách kỹ thuật về tình hình sử dụng TSCĐ ở từng bộ phận để nhà quản trị DN kịp thời nắm bắt thông tin về tình hình sử dụng TSCĐ và hiện trạng của TSCĐ tại nơi sử dụng.

*✓ Hoàn thiện quản lý tài sản cố định tại phòng kế toán*

Ngoài việc quản lý thuần túy về mặt hiện vật tại bộ phận sử dụng TSCĐ, các DN khai thác than thuộc TKV cần quản lý các TSCĐ về mặt giá trị tại phòng kế toán nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao nhất. Việc theo dõi, quản lý TSCĐ về mặt giá trị được thể hiện thông qua việc lập các sổ kế toán theo dõi tổng hợp, Thẻ TSCĐ và lập báo cáo KTQT TSCĐ.

Hiện nay, rất ít DN khai thác than thuộc TKV lập Thẻ TSCĐ. Để theo dõi chi tiết từng TSCĐ theo 3 chỉ tiêu gồm nguyên giá, GTHMLK và GTCL, mỗi đối tượng ghi TSCĐ cần được mở riêng một thẻ. Thẻ TSCĐ được lập và lưu tại phòng kế toán trong suốt quá trình sử dụng TSCĐ. Theo nguyên tắc tính khấu hao hiện nay, DN nên cụ thể hơn ngày, tháng, năm đưa tài sản vào sử dụng thay vì chỉ ghi tháng, năm bắt đầu sử dụng. Đồng thời, để phục vụ cho việc đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ gắn với từng bộ phận, từng hoạt động SXKD trong đơn vị, Thẻ TSCĐ cần phản ánh thông tin về chi phí, kết quả hoạt động của TSCĐ theo bộ phận, hoạt động sử dụng TSCĐ. Chi phí sử dụng TSCĐ bao gồm: chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí sửa chữa, chi phí mua bảo hiểm... Kết quả sử dụng TSCĐ có thể là giá trị sản phẩm, công việc, dịch vụ hoàn thành... Tuy nhiên, hiện nay Thẻ TSCĐ do một số DN thuộc TKV lập còn thiếu những thông tin phục vụ cho việc xác định tính khấu hao TSCĐ. Do đó, mẫu Thẻ TSCĐ nên được thiết kế lại, bổ sung thông tin về: phương pháp khấu hao, thời gian sử dụng dự kiến về việc trang bị, nâng cấp hoặc tháo dỡ bộ phận, chi tiết của TSCĐ,... như vậy sẽ hợp lý hơn về mặt thời gian ghi thẻ (Phụ lục 3.13).

### ***(2) Đối với nhóm DN có điều kiện ứng dụng phần mềm quản lý tài sản***

Hiện nay, số lượng TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV là rất lớn đòi hỏi phải quản lý chặt chẽ cả về mặt hiện vật và giá trị. Mặc dù đã có rất nhiều cố gắng trong công tác quản lý TSCĐ tại bộ phận sử dụng nhưng vẫn để xảy ra tình trạng sử dụng TSCĐ chưa hiệu quả, để xảy ra thất thoát tài sản và đôi khi chưa cập nhật kịp thời thông tin về TSCĐ. Do vậy, các DN khai thác than thuộc Tập đoàn nên sử dụng phần mềm quản lý TSCĐ là một bộ giải pháp tích hợp trọn vẹn, cung cấp đầy đủ tính năng cần thiết cho một hệ thống quản lý TSCĐ. Phần mềm quản lý TSCĐ là giải pháp giúp DN quản lý đồng bộ các TSCĐ, quản lý hồ sơ tài sản, tổ chức sử dụng tài sản, kiểm soát hoạt động của tài sản thông qua nhật trình.

#### ***✓ Hoàn thiện quản lý tài sản cố định tại bộ phận sử dụng***

Tại bộ phận sử dụng, mỗi TSCĐ được đánh số hiệu (gắn mã vạch) để thuận tiện cho việc theo dõi và quản lý. Bộ phận này sẽ trực tiếp cập nhật danh mục liên quan như: bộ phận quản lý tài sản, cán bộ trực tiếp quản lý tài sản,... Bộ phận sử

dụng kết hợp với bộ phận kỹ thuật theo dõi tình trạng kỹ thuật của TSCĐ. Nếu TSCĐ bị hỏng hóc hoặc bị mất, hoặc không cần sử dụng hoặc vì một lý do nào đó ngừng hoạt động... thì bộ phận sử dụng có thể cập nhật trực tiếp thông tin về hiện trạng của TSCĐ vào phần mềm quản lý để các bộ phận có liên quan và nhà quản lý nắm bắt tình hình một cách kịp thời. Khi TSCĐ tại bộ phận sử dụng cần sửa chữa hay thanh lý, bộ phận sử dụng có thể đề xuất, làm đơn xin sửa chữa hoặc thanh lý TSCĐ và nhập trực tiếp thông tin này vào phần mềm quản lý tài sản.

Định kỳ DN tiến hành kiểm kê TSCĐ. Do TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV có số lượng lớn, tính chất luân chuyển thường xuyên nên việc kiểm kê TSCĐ sẽ rất khó khăn, tiêu tốn nhiều nhân lực và thời gian. Vì vậy, khi kiểm kê, bộ phận sử dụng TSCĐ cùng với bộ phận kế toán nên sử dụng các thiết bị ngoại vi kết hợp với việc quản lý TSCĐ theo mã vạch để việc kiểm kê được tiến hành nhanh chóng, thuận tiện. Kết quả kiểm kê sẽ được cập nhật ngay vào phần mềm quản lý TSCĐ để các nhà quản lý và bộ phận liên quan nắm bắt được thông tin về tình trạng của TSCĐ một cách kịp thời. Mỗi một TSCĐ được mở thẻ riêng theo dõi từ khi bắt đầu đưa vào sử dụng đến khi kết thúc sử dụng, do đó định kỳ hoặc khi cần thiết bộ phận sử dụng có thể in Thẻ TSCĐ để nắm bắt thông tin về TSCĐ và để lưu trữ tài liệu.

***✓ Hoàn thiện quản lý tài sản cố định tại phòng kế toán***

Khi bắt đầu đưa TSCĐ vào sử dụng, kế toán cập nhật trạng thái ban đầu của tài sản bằng cách căn cứ vào các chứng từ tăng TSCĐ (do mua mới, XDCB hoàn thành bàn giao,..), cập nhật vào phần mềm quản lý tài sản. Định kỳ, kế toán sẽ thực hiện thao tác tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp khấu hao đã được cài đặt trong phần mềm theo yêu cầu của nhà quản trị DN. Khi thay đổi trạng thái TSCĐ như sửa chữa, thanh lý, nhượng bán hoặc điều chuyển TSCĐ,... kế toán căn cứ vào các chứng từ về sửa chữa TSCĐ, hoặc chứng từ giảm TSCĐ (do thanh lý, nhượng bán, điều chuyển,...) để cập nhật vào phần mềm. Như vậy, kế toán thực hiện được toàn bộ các giao dịch về tăng, giảm, sửa chữa TSCĐ,... trên phần mềm. Do đó, kế toán có thể theo dõi được tình hình về TSCĐ từ khi đưa vào sử dụng đến khi kết thúc sử dụng tài sản. Định kỳ hoặc đột xuất theo yêu cầu của nhà quản lý, kế toán in hệ thống báo cáo TSCĐ (Phụ lục 3.14).

***❖ Hoàn thiện kế toán khấu hao tài sản cố định***

***✓ Hoàn thiện lựa chọn chính sách khấu hao tài sản cố định***

Tài sản cố định của các DN khai thác than thuộc TKV bao gồm nhiều loại và lợi ích mang lại từ việc sử dụng TSCĐ là khác nhau nên việc lựa chọn phương pháp

khấu hao cho từng loại TSCĐ cũng khác nhau. Việc áp dụng phương pháp khấu hao phải phù hợp với mục tiêu phát triển của DN và đặc điểm của từng loại TSCĐ.

Mục tiêu chung của các DN khai thác than thuộc TKV đến năm 2020 và tầm nhìn đến năm 2030 là thúc đẩy tăng trưởng nhanh và bền vững trên cơ sở đi đôi với phát triển theo chiều rộng tăng cường phát triển theo chiều sâu bằng cách áp dụng công nghệ mới tiên tiến, hiện đại và đẩy mạnh chế biến sâu tạo ra các chuỗi giá trị sản phẩm và chuỗi giá trị trên nền than - khoáng sản nhằm nâng cao năng suất, chất lượng và hiệu quả. Như vậy một trong những mục tiêu cụ thể của DN là thu hồi vốn nhanh đối với những TSCĐ nhanh chóng bị lạc hậu về công nghệ hay tính khấu hao đúng, đủ và chính xác là cơ sở để xác định giá thành sản phẩm đúng đắn,... Để phản ánh đúng chi phí khấu hao bỏ ra trong quá trình sử dụng, kế toán nên lựa chọn phương pháp khấu hao phù hợp với từng loại TSCĐ. Các DN khai thác than thuộc TKV nên áp dụng phương pháp khấu hao một cách linh hoạt đối với từng loại TSCĐ để đảm bảo phù hợp với cách thức thu hồi lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản đó trong DN. Cụ thể như sau:

*Áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng:*

Đối với nhóm TSCĐ không sử dụng trực tiếp cho hoạt động sản xuất sản phẩm như nhà xưởng, văn phòng làm việc, tường rào, bể nước, nhà ăn giữa ca,... DN nên áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng. Vì đối với nhóm TSCĐ này mức độ hao mòn không bị biến động theo khối lượng sản phẩm sản xuất, cũng không bị ảnh hưởng nhiều bởi tiến bộ khoa học kỹ thuật, do đó việc áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng là hoàn toàn hợp lý.

*Áp dụng phương pháp khấu hao theo sản lượng:*

Tài sản cố định tham gia trực tiếp vào hoạt động sản xuất sản phẩm cần áp dụng phương pháp khấu hao theo sản lượng nếu DN xác định được tổng số lượng, khối lượng sản phẩm theo công suất thiết kế của TSCĐ.

Như vậy, đối với nhóm máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải như: Hệ thống tuyến băng tải, máy bơm nước cao áp, máy khoan chân ben khí ép, máy cào đá, máy xúc đá trong lò, xe ô tô Kamaz,... phục vụ trực tiếp cho khai thác và vận chuyển than, khoáng sản mà DN xác định được khối lượng sản phẩm sản xuất dự kiến hoặc sản lượng dự kiến khai thác của TSCĐ thì nên áp dụng phương pháp khấu hao theo sản lượng. Khi đó sẽ phản ánh được chi phí khấu hao phù hợp với mức độ hao mòn thực tế của TSCĐ tương ứng với sản lượng khai thác than hoặc số lượng sản phẩm sản xuất của từng kỳ kế toán.



Chẳng hạn trường hợp tính khấu hao cho máy xúc đá (mới 100%) của công ty than Ông Bí với nguyên giá 420.000.000 đồng. Công suất thiết kế của máy xúc đá là 25 m<sup>3</sup>/giờ. Sản lượng theo công suất thiết kế của máy xúc đá là 2.000.000 m<sup>3</sup>. Sản lượng đạt được trong năm thứ nhất của máy xúc đá được thể hiện trong bảng 3.6 sau đây:

**Bảng 3.6: Bảng sản lượng đạt được của máy xúc năm thứ nhất**

Tháng	Sản lượng hoàn thành (m <sup>3</sup> )	Tháng	Sản lượng hoàn thành (m <sup>3</sup> )
Tháng 1	18.000	Tháng 7	19.000
Tháng 2	19.000	Tháng 8	20.000
Tháng 3	20.000	Tháng 9	18.000
Tháng 4	18.000	Tháng 10	21.000
Tháng 5	20.000	Tháng 11	20.000
Tháng 6	21.000	Tháng 12	18.000

(Nguồn: Công ty than Ông Bí)

Mức trích khấu hao theo phương pháp khấu hao theo sản lượng của máy xúc đá được xác định như sau:

- Mức khấu hao bình quân được tính cho 1 m<sup>3</sup> đá xúc được xác định:

$$420.000.000 : 2.000.000 = 210 \text{ đ/ m}^3.$$

- Mức trích khấu hao của máy xúc đá được tính theo bảng 3.7 như sau:

**Bảng 3.7: Mức trích khấu hao hàng năm của máy xúc đá theo phương pháp khấu hao theo sản lượng**

Tháng	Sản lượng thực tế (m <sup>3</sup> )	Mức khấu hao tháng (đồng)
Tháng 1	18.000	18.000 x 210 = 3.780.000
Tháng 2	19.000	19.000 x 210 = 3.990.000
Tháng 3	20.000	20.000 x 210 = 4.200.000
Tháng 4	18.000	18.000 x 210 = 3.780.000
Tháng 5	20.000	20.000 x 210 = 4.200.000
Tháng 6	21.000	21.000 x 210 = 4.410.000
Tháng 7	19.000	19.000 x 210 = 3.990.000
Tháng 8	20.000	20.000 x 210 = 4.200.000
Tháng 9	18.000	18.000 x 210 = 3.780.000
Tháng 10	21.000	21.000 x 210 = 4.410.000
Tháng 11	20.000	20.000 x 210 = 4.200.000
Tháng 12	18.000	18.000 x 210 = 3.780.000
<b>Tổng</b>		<b>48.728.000</b>

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

*Áp dụng phương pháp khấu hao số dư giảm dần (khấu hao nhanh):*

Các DN khai thác than thuộc TKV nên xem xét để áp dụng tính khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần (hay còn gọi là phương pháp khấu hao nhanh) cho phù hợp với cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ. Theo tác giả, các DN này nên áp dụng phương pháp khấu hao số dư giảm dần đối với các TSCĐ có sự tiến bộ khoa học lớn dẫn đến hao mòn vô hình nhanh nhý dây chuyền công nghệ sàng tuyển than, hệ thống giám sát tự động khí metan, phần mềm máy vi tính hoặc những TSCĐ có mức độ hao mòn hữu hình nhanh như một số máy móc, thiết bị phục vụ khai thác (máy xúc lật hông ZCY-60B)... Khi áp dụng phương pháp khấu hao số dư giảm dần, các DN khai thác than thuộc TKV sẽ thu hồi vốn nhanh để đầu tư đổi mới nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ. Chẳng hạn trường hợp tính khấu hao cho máy xúc lật hông ZCY-60B có NG 1.508.901.990 đồng, thời gian sử dụng của tài sản theo ước tính là 8 năm. Mức khấu hao hàng năm được xác định như sau:

- Tỷ lệ khấu hao hàng năm của TSCĐ theo phương pháp khấu hao đường thẳng là 12,5%/năm.

- Tỷ lệ khấu hao nhanh theo phương pháp số dư giảm dần bằng  $12,5\% \times 2,5$  (hệ số điều chỉnh) = 31,25%.

- Mức trích khấu hao hàng năm của máy xúc lật hông ZCY- 60B được xác định cụ thể theo bảng 3.8 dưới đây:

**Bảng 3.8: Mức trích khấu hao hàng năm của máy xúc lật hông ZCY-60B theo phương pháp khấu hao số dư giảm dần**

Năm	GTCL của TSCĐ	Cách tính khấu hao Hàng năm	Mức khấu hao hàng năm	Mức khấu hao tháng	GTHMLK đến cuối năm
1	1.508.901.990	$1.508.901.990 \times 31,25\%$	471.531.871	39.294.322	471.531.871
2	1.037.370.119	$1.037.370.119 \times 31,25\%$	324.178.162	27.014.847	795.710.033
3	713.191.957	$713.191.957 \times 31,25\%$	222.872.486	18.572.707	1.018.582.519
4	490.319.471	$490.319.471 \times 31,25\%$	153.224.834	12.768.736	1.171.807.353
5	337.094.637	$337.094.637 \times 31,25\%$	105.342.074	8.778.506	1.277.149.427
6	231.752.563	$231.752.563 : 3$	77.250.854	6.437.571	1.354.400.281
7	231.752.563	$231.752.563 : 3$	77.250.854	6.437.571	1.431.651.135
8	231.752.563	$231.752.563 : 3$	77.250.854	6.437.571	1.508.901.990

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Trong đó:

+ Mức khấu hao TSCĐ từ năm thứ nhất đến năm hết thứ 5 được tính bằng GTCL của TSCĐ nhân (x) với tỷ lệ khấu hao nhanh.

+ Từ năm thứ 6 trở đi, mức khấu hao hàng năm bằng GTCL của TSCĐ (đầu năm thứ 6) chia cho số năm sử dụng còn lại của TSCĐ ( $231.752.563 : 3 = 77.250.854$  đồng) [Vì tại năm thứ 6: mức khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần ( $231.752.563 \times 31,25 \% = 72.422.676$  đồng) thấp hơn mức khấu hao tính bình quân giữa GTCL và số năm sử dụng còn lại của TSCĐ ( $231.752.563 : 3 = 77.250.854$  đồng)].

**✓ Xác định hợp lý thời gian khấu hao tài sản cố định**

Tài sản cố định của các DN khai thác than thuộc TKV gồm nhiều loại, khả năng sử dụng dự tính khác nhau, lợi ích kinh tế mang lại từ việc sử dụng TSCĐ là khác nhau nên việc lựa chọn thời gian khấu hao cho từng loại TSCĐ cũng khác nhau. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐHH do DN xác định chủ yếu dựa trên mức độ sử dụng ước tính của tài sản. Tuy nhiên, do chính sách quản lý tài sản của DN mà thời gian sử dụng hữu ích ước tính của TSCĐ có thể ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích thực tế của nó. Vì vậy, việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của một TSCĐHH còn phải dựa trên kinh nghiệm của DN đối với các TSCĐ cùng loại. Còn khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐVH, các DN cần phải xem xét đến các yếu tố như sự tác động ít hay nhiều của tiến bộ khoa học kỹ thuật, sự thay đổi về nhu cầu thị trường, những giới hạn pháp lý trong việc kiểm soát TSCĐVH của DN...

- Đối với các TSCĐHH phục vụ trực tiếp cho khai thác than hầm lò hoặc khai thác than lộ thiên như máng cào dốc, máy bơm nước ly tâm, máy khoan khí nén, máy xúc lật... là những TSCĐ có mức độ hao mòn hữu hình nhanh, do đó DN nên rút ngắn thời gian khấu hao của các TSCĐ này để nhanh chóng thu hồi VĐT.

- Đối với TSCĐVH là phần mềm máy vi tính như phần mềm kế toán, phần mềm kỹ thuật và các TSCĐVH khác, do nhanh chóng bị lạc hậu về khoa học kỹ thuật, có mức độ hao mòn vô hình nhanh nên DN cần rút ngắn thời gian khấu hao của các tài sản này.

- Đối với TSCĐVH là quyền khai thác than, do việc kiểm soát lợi ích kinh tế của tài sản này đạt được bằng quyền pháp lý trong một khoảng thời gian xác định (thời gian ghi trong giấy phép khai thác) nên theo VAS 04, DN cần xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐVH căn cứ vào thời gian có hiệu lực của quyền pháp lý, đó là giới hạn tối đa về thời gian của TSCĐVH này. Tuy nhiên, khi xác định thời gian cụ thể là bao lâu trong giới hạn tối đa đó thì cần tính toán đến yếu tố kinh tế, nghĩa là khoảng thời gian thu được lợi ích kinh tế trong tương lai. Trường hợp ghi nhận quyền khai thác than tại các vỉa V6, V7, V8 mỏ than Đồng Vông của

công ty than Uông Bí là TSCĐVH thì khi DN tiến hành trích khấu hao của TSCĐVH này cần xem xét thời gian khấu hao dựa trên thời gian ghi trong giấy phép khai thác. Chẳng hạn, thời gian ghi trong giấy phép khai thác là 18 năm nhưng nếu công ty than Uông Bí dự tính trong 15 năm sẽ khai thác hết than tại các vỉa than này thì thời gian khấu hao ước tính sẽ là 15 năm. Còn nếu công ty dự tính thời gian khai thác than dài hơn 18 năm thì thời gian khấu hao ước tính tối đa là 18 năm.

Tóm lại, khi lựa chọn phương pháp khấu hao phù hợp với cách thức thu hồi lợi ích của từng TSCĐ sẽ góp phần kiểm soát tốt chi phí khấu hao, nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐ, đồng thời góp phần nâng cao hiệu quả SXKD tại các DN khai thác than thuộc TKV.

***✓ Hoàn thiện về thời điểm trích và thôi không trích khấu hao tài sản cố định***

Việc trích và thôi không trích khấu hao TSCĐ tại các DN thuộc TKV phải thực hiện từ ngày tăng hoặc giảm TSCĐ để đảm bảo tuân thủ theo đúng quy định hiện hành về khấu hao TSCĐ (Thông tư 45/2013/TT-BTC) và để phản ánh đúng chi phí khấu hao. Vấn đề này hết sức quan trọng đối với các trường hợp DN có TSCĐ tăng với nguyên giá lớn phục vụ cho sản xuất sản phẩm, nếu khấu hao tính theo nguyên tắc tròn tháng sẽ không phản ánh đúng chi phí khấu hao phải tính trong tháng có TSCĐ tăng.

Chẳng hạn, bơm nước khí nén model PD15-AAP-AAA có nguyên giá 32.000.000 đồng, thời gian sử dụng dự kiến 7 năm, bắt đầu đưa vào sử dụng ngày 9/8/2016 của công ty than Uông Bí. Kế toán công ty than Uông Bí đã tính khấu hao TSCĐ này theo nguyên tắc tròn tháng chứ không thực hiện trích khấu hao bắt đầu từ ngày mà TSCĐ tăng.

- Nếu tính khấu hao theo nguyên tắc tròn tháng thì số trích khấu hao tháng 8/2016 của tài sản trên =  $32.000.000 : (7 \times 12) = 380.952$  (đồng).

- Nếu tính khấu hao bắt đầu từ ngày TSCĐ tăng thì trước hết phải xác định số ngày tính khấu hao tăng trong tháng 8/2016 =  $31 - 9 + 1 = 21$  (ngày).

Số trích khấu hao của tài sản trên trong tháng 8/2016 =  $(32.000.000 : 7 \times 12) : 31 \times 21 = 258.064$  (đồng).

***❖ Xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả đầu tư, hiệu quả sử dụng tài sản cố định***

Trên cơ sở đặc điểm hoạt động và tổ chức quản lý cũng như yêu cầu quản trị nội bộ DN, kế toán tại các DN khai thác than thuộc TKV nên xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị TSCĐ trong DN được thể hiện trong bảng 3.9 dưới đây:

**Bảng 3.9: Số liệu các chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và tình trạng kỹ thuật của TSCĐ tại một số doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV năm 2016, 2017**

Hệ thống chỉ tiêu	Năm	CTCP Than Hà Lâm	CTCP Than Cọc Sáu	CTCP Than Núi Béo
Tỷ trọng GTCL của TSCĐ TSCĐ trong = ----- tổng tài sản Tổng giá trị tài sản	2016	0,7001	0,5782	0,3742
	2017	0,7756	0,4139	0,2674
Hệ số Giá trị TSCĐ tăng trong kỳ đổi mới = ----- TSCĐ GTCL của TSCĐ cuối kỳ	2016	0,4788	0,5502	0,9312
	2017	0,2213	0,2010	0,2282
Hệ số Giá trị TSCĐ giảm trong kỳ loại bỏ = ----- TSCĐ GTCL của TSCĐ cuối kỳ	2016	0,0054	0,2168	0,1360
	2017	0,2258	0,1683	0,2791
Tỷ suất Vốn chủ sở hữu tự tài trợ = ----- TSCĐ GTCL của TSCĐ	2016	0,1026	0,3706	0,4215
	2017	0,1011	0,4718	0,5110

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ BCTC của một số DN khai thác than năm 2016, 2017).

Việc sử dụng các chỉ tiêu trên giúp DN nắm bắt được tình hình và mức độ đầu tư TSCĐ trong DN, tình hình sử dụng, đổi mới và tình trạng kỹ thuật của TSCĐ. Bên cạnh đó, tỷ suất tự tài trợ giúp cho DN nắm bắt được nguồn vốn đầu tư tài sản chủ yếu là vốn chủ sở hữu hay vốn vay. Đây chính là một trong những căn cứ để DN xem xét ra quyết định trước khi đầu tư tài sản vì khi đầu tư tài sản chủ yếu bằng nguồn vốn vay thì DN phải tính đến khả năng trả nợ lãi và gốc khi đến hạn.

Như vậy việc xây dựng, đánh giá các chỉ tiêu về tình hình trang bị và tình trạng kỹ thuật của TSCĐ không chỉ cung cấp thông tin hữu ích cho các DN mà còn có ý nghĩa đối với bên thứ ba như các nhà đầu tư, ngân hàng,... trong việc ra các quyết định kinh tế phù hợp.

Việc đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DN 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 với số lượng, chất lượng và năng lực hoạt động, đáp ứng được yêu cầu hoạt động SXKD của DN. Thực tế cho thấy, hiện nay các DN khai thác than thuộc TKV chưa xây dựng cũng như tổ chức đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ. Do đó, việc xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ trong các DN này là

hết sức cần thiết. Căn cứ vào nguồn tài liệu 2 năm 2016, 2017 của các DN được khảo sát, tác giả tiến hành phân tích, đánh giá và đưa ra các kết quả như sau (bảng 3.10):

**Bảng 3.10: Số liệu các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ của một số doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV năm 2016, 2017**

Hệ thống chỉ tiêu	Năm	CTCP Than Hà Lâm	CTCP Than Cọc Sáu	CTCP Than Núi Béo
Sức sản xuất của TSCĐ = $\frac{\text{Doanh thu trong kỳ}}{\text{GTCL bình quân của TSCĐ}}$	2016	1,0019	3,3264	2,966
	2017	1,7330	3,046	2,0763
Suất hao phí TSCĐ theo doanh thu = $\frac{\text{GTCL bình quân của TSCĐ}}{\text{Doanh thu trong kỳ}}$	2016	0,9981	0,3006	0,03372
	2017	0,5770	0,3283	0,4826
Sức sinh lời của TSCĐ = $\frac{\text{Lợi nhuận trong kỳ}}{\text{GTCL bình quân của TSCĐ}}$	2016	0,1804	0,001	0,0944
	2017	0,0325	0,044	0,1215
Số vòng quay tài sản = $\frac{\text{Doanh thu}}{\text{Tổng tài sản}}$	2016	0,5750	1,8888	0,6414
	2017	0,6728	1,3381	0,5505
Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản = $\frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Tổng tài sản}}$	2016	0,0104	0,0006	0,0204
	2017	0,01260	0,0194	0,03220

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ BCTC của một số DN khai thác than năm 2016, 2017)

Như vậy thông qua việc tính toán các chỉ tiêu trên để thấy được hiệu quả sử dụng TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV có được cải thiện dần qua các năm hay không. Cụ thể chỉ tiêu *Suất hao phí TSCĐ theo doanh thu* nói lên rằng khi DN đầu tư vào TSCĐ thì lợi ích kinh tế thu được là như thế nào, doanh thu có tăng lên không? Còn chỉ tiêu *Số vòng quay tài sản* và *Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản* có xu hướng tăng chứng tỏ hiệu tình hình sử dụng tài sản có hiệu quả hơn và ngược lại. Các chỉ số này có xu hướng tăng càng chứng tỏ cho thấy việc đầu tư vào TSCĐ của DN như hiện nay là quyết định đúng đắn của nhà quản trị DN.

Việc sử dụng các chỉ tiêu để đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ sẽ là căn cứ để nhà quản trị ra quyết định có tiếp tục đầu tư vào loại tài sản đó hay không hay đầu tư vào tài sản khác? Chính vì ý nghĩa quan trọng của các chỉ tiêu nên các DN khai thác than thuộc TKV nên xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng TSCĐ được áp dụng cho toàn DN bao gồm các chỉ tiêu cụ thể sau:

Tỷ trọng TSCĐ trên tổng tài sản, hệ số đổi mới TSCĐ, hệ số loại bỏ TSCĐ, tỷ suất tự tài trợ TSCĐ, sức sản xuất của TSCĐ, suất hao phí của TSCĐ theo doanh thu, suất hao phí của TSCĐ theo lợi nhuận, sức sinh lời của TSCĐ, số vòng quay tài sản, tỷ suất lợi nhuận trên tài sản.

### **3.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp**

#### **3.3.1. Về phía các cơ quan của Nhà nước**

##### **❖ Bộ Tài chính**

VAS 03, VAS 04 là một trong những chuẩn mực được ban hành đợt 1 đã cho thấy tầm quan trọng của CMKT đối với công tác quản lý và kế toán của DN. Tuy đã được ban hành nhưng một số nội dung quy định chưa thực sự đảm bảo tính rõ ràng, chưa giải quyết được những đối tượng TSCĐ thực tế đã và đang phát sinh ngày càng nhiều trong quá trình hoạt động kinh doanh của các DN dẫn đến thiếu tính đồng bộ, thống nhất trong hạch toán và xử lý đối với TSCĐ. Do vậy, để đảm bảo tính đồng bộ, thống nhất trong hạch toán và tính khả thi của CMKT thì Bộ Tài chính cần tiếp tục xây dựng, hoàn chỉnh hệ thống kế toán để đáp ứng ngày càng cao việc phản ánh, cung cấp thông tin từ thực tiễn hoạt động kinh doanh đa dạng và phức tạp của DN.

##### **✓ Xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán về “Suy giảm giá trị tài sản”**

Hiện tại, kế toán các khoản suy giảm giá trị TSCĐ chưa được quy định trong các CMKT Việt Nam. Trong khi đó, ở Việt Nam cũng như nhiều nước khác tại thời điểm lập BCTC có thể có những dấu hiệu cho thấy TSCĐ của DN bị suy giảm giá trị do sự lỗi thời, hiệu suất sử dụng của TSCĐ giảm, tái cấu trúc DN dẫn tới thay đổi cách thức sử dụng TSCĐ... Nếu DN không xác định những tổn thất có thể xảy ra, một mặt sẽ làm cho nhà quản trị DN ảo tưởng về tài sản của đơn vị mình, mặt khác sẽ không đảm bảo tính hợp lý của thông tin công bố nên ảnh hưởng tới quyền lợi của các bên có liên quan. Do đó, Bộ Tài chính cần sớm xây dựng và ban hành CMKT về “Suy giảm giá trị tài sản” dựa trên IAS 36: chuẩn mực hướng dẫn xác định các tài sản bị suy giảm giá trị và cách thức ghi nhận, trình bày thông tin về tài sản bị suy giảm giá trị. Chuẩn mực cũng đưa ra các thủ tục của DN áp dụng nhằm đảm bảo rằng GTCL của tài sản không vượt quá giá trị có thể thu hồi của tài sản, đồng thời nêu lên phương pháp xác định giá trị có thể thu hồi của tài sản.

##### **✓ Xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán về “Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và các hoạt động bị chấm dứt”**

Trong quá trình cổ phần hóa, tái cơ cấu DNNN và thoái vốn, trong đó có các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV, luôn có các TSCĐ như máy móc, thiết bị,

dây chuyền sản xuất... đã lạc hậu, chờ để thanh lý, theo CĐKT DN hiện hành các TSCĐ này vẫn ghi nhận theo nguyên giá, phải trích khấu hao để thu hồi vốn (Ghi Nợ TK811, đồng thời ghi Có TK214). Do đó, GTCL của TSCĐ cũng như giá trị tài sản của DN trong trường hợp này đã không phản ánh đúng vì có sự khác biệt lớn giữa GTCL trên sổ kế toán và giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm lập BCTC.

Như vậy, có thể thấy hệ thống CMKT Việt Nam còn thiếu các nội dung liên quan đến các đối tượng và giao dịch đã phát sinh như quy định trong IFRS 05. Vì vậy, việc ban hành chuẩn mực để hướng dẫn việc phân loại, xác định giá trị, ghi nhận và trình bày thông tin về các tài sản dài hạn nắm giữ để bán và các tài sản của bộ phận kinh doanh hoạt động không liên tục như IFRS 05 là cần thiết và phù hợp với nền kinh tế thị trường hiện nay.

✓ ***Xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán về “Thăm dò và đánh giá tài nguyên, khoáng sản”***

Cho đến hiện tại Việt Nam chưa có một CMKT riêng biệt nào được ban hành để hướng dẫn cách thức ghi nhận các hoạt động liên quan đến thăm dò và đánh giá tài nguyên khoáng sản. Các hoạt động này không thuộc phạm vi điều chỉnh của VAS 03, VAS 04. Do đó, các DN phải đưa ra chính sách kế toán riêng của mình cho hoạt động thăm dò và đánh giá tài nguyên, khoáng sản phù hợp với hướng dẫn quy định của CMKT số 29 - “Thay đổi các chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót”.

Chi phí thăm dò và đánh giá tài nguyên khoáng sản là chi phí quan trọng đối với các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực khai khoáng nói chung và các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng. Hơn nữa, số lượng các đơn vị phát sinh chi phí thăm dò và đánh giá tài nguyên khoáng sản cần trình bày BCTC theo chuẩn mực BCTC quốc tế ngày càng tăng. Do đó, việc ban hành chuẩn mực về “Thăm dò và đánh giá tài nguyên, khoáng sản” dựa trên chuẩn mực BCTC quốc tế IFRS 06 là cần thiết.

❖ ***Các tổ chức nghề nghiệp***

Với tư cách là tổ chức nghề nghiệp của các tổ chức và cá nhân làm nghề kế toán và kiểm toán ở Việt Nam, Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) cần tăng cường quan hệ trao đổi thông tin, kinh nghiệm và hợp tác với các tổ chức nghề nghiệp trong khu vực và quốc tế, tăng cường nghiên cứu các CMKT mới nói chung và chuẩn mực “Suy giảm giá trị tài sản”, “Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và các hoạt động bị chấm dứt” nói riêng để tập huấn cập nhật kiến thức cho các kế toán viên, kiểm toán viên



một cách hiệu quả nhất. VAA và VACPA có thể phối hợp với các chuyên gia thuộc Bộ Tài chính và các công ty kiểm toán Big Four để mở các diễn đàn giải đáp thắc mắc của kế toán DN, kiểm toán viên về các vấn đề kế toán suy giảm giá trị tài sản, tài sản dài hạn nắm giữ để bán và các hoạt động bị chấm dứt một cách kịp thời.

### **3.3.2. Về phía Tập đoàn và các doanh nghiệp khai thác than thuộc TKV**

Khi môi trường pháp lý về kế toán và các điều kiện khác thuộc cơ chế, chính sách đã được sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện thì về phía Tập đoàn và các DN khai thác than thuộc Tập đoàn cần thực hiện tốt các nội dung sau:

*Thứ nhất*, Tập đoàn cần hoàn thiện hệ thống kế toán áp dụng thống nhất trong các DN thuộc TKV theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC trong đó có các nội dung kế toán TSCĐ được xây dựng dựa trên các quy định của hệ thống kế toán Việt Nam hiện hành. TKV và các DN khai thác than thuộc TKV cần rà soát, hoàn chỉnh, bổ sung thêm các quy định hướng dẫn, thực hiện thống nhất trong Tập đoàn đối với kế toán TSCĐ như lựa chọn thời gian sử dụng, lựa chọn phương pháp khấu hao, ghi nhận và xác định giá trị của từng loại TSCĐ theo từng nguồn hình thành cụ thể, trích trước và phân bổ dần các chi phí SCL TSCĐ... Cơ sở để xây dựng chính sách kế toán về TSCĐ là căn cứ vào nội dung của các CMKT có liên quan chi phối đến kế toán TSCĐ, chế độ quản lý và kế toán về TSCĐ để xây dựng nguyên tắc, phương pháp kế toán TSCĐ, đảm bảo phản ánh trung thực, hợp lý, đúng bản chất kinh tế và phù hợp yêu cầu quản lý của Tập đoàn và các DN khai thác than thuộc Tập đoàn. Trên cơ sở đó đáp ứng được yêu cầu của việc cung cấp thông tin trên BCTC riêng và BCTC hợp nhất, phù hợp với quy định của chuẩn mực, CĐKT và đặc thù riêng của các DN khai thác than thuộc TKV. Ngoài ra, Tập đoàn cần ban hành quy định, xây dựng quy trình KTQT tại TKV trong đó có KTQT TSCĐ.

*Thứ hai*, nhà quản trị của các DN khai thác than thuộc TKV cần nâng cao nhận thức của mình về vai trò, tầm quan trọng của KTQT trong việc ra quyết định kinh doanh nói chung, các quyết định liên quan đến TSCĐ nói riêng. Các nhà quản trị phải biết đưa ra các yêu cầu phù hợp cho bộ phận KTQT, có khả năng đọc và phân tích những thông tin trên báo cáo KTQT. Có như vậy mới có thể tổ chức thực hiện công việc KTQT TSCĐ một cách hiệu quả.

*Thứ ba*, tổ chức đào tạo, bồi dưỡng nghiệp vụ chuyên môn, kiến thức tin học, cập nhật chính sách, CĐKT mới đối với người làm kế toán một cách thường xuyên. Cần

nâng cao trình độ cho các kế toán trưởng thông qua các lớp đào tạo, bồi dưỡng do Bộ Tài chính, các Hội nghề nghiệp tổ chức nhằm thực hiện tốt kế toán TSCĐ.

*Thứ tư*, tổ chức ứng dụng CNTT trong kế toán nhằm nâng cao năng suất lao động kế toán và cung cấp thông tin kế toán TSCĐ một cách đầy đủ, kịp thời phục vụ yêu cầu quản trị của DN khai thác than và Tập đoàn. Hiện nay, hầu hết tại các DN khai thác than thuộc TKV, hệ thống báo cáo liên quan đến TSCĐ đều do kế toán tổng hợp làm thủ công trên Excel nên đôi khi dẫn đến cung cấp thông tin chậm trễ do kế toán mất rất nhiều thời gian để xử lý, tổng hợp số liệu. Do đó, DN nên khai thác tối đa sự phát triển của CNTT để có thể thực hiện công việc KTQT như đầu tư ứng dụng phần mềm kế toán, phần mềm quản lý TSCĐ... thuận lợi cho việc xử lý số liệu, lập báo cáo nhằm cung cấp thông tin nhanh chóng, kịp thời, chính xác cho nhà quản trị. Các DN khai thác than thuộc TKV nên tiếp thu kinh nghiệm của các DN tiên tiến trên thế giới, nghiên cứu áp dụng đồng bộ hóa hệ thống thông tin quản lý các mặt hoạt động của Tập đoàn, thống nhất xuống các đơn vị thành viên, cụ thể là sử dụng phần mềm chuyên dụng quản lý toàn diện (Hệ thống hoạch định nguồn lực toàn DN - ERP).

- *Thứ năm*, xây dựng lộ trình thực hiện các giải pháp đã được đề xuất (Phụ lục 3.15).

### **KẾT LUẬN CHƯƠNG 3**

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận về TSCĐ, kế toán TSCĐ và nghiên cứu thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV ở cả hai góc độ là KTTC và KTQT, luận án đã đưa ra và phân tích các yêu cầu hoàn thiện kế toán TSCĐ. Từ đó, tác giả đã đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV theo cả 2 góc độ KTTC và KTQT. Về KTTC, tác giả đề xuất các giải pháp hoàn thiện về ghi nhận quyền khai thác khoáng sản, chi phí thăm dò khoáng sản, chi phí hoàn nguyên môi trường; hoàn thiện phương pháp khấu hao TSCĐ; hoàn thiện kế toán SCL TSCĐ; hoàn thiện một số chỉ tiêu trên BCTC. Đặc biệt, luận án lựa chọn được cơ sở tính giá phù hợp đối với TSCĐ của các DN khai thác than thuộc TKV đó là cơ sở giá gốc kết hợp với phản ánh sự suy giảm giá trị của TSCĐ (nếu có). Về KTQT, tác giả đề xuất hoàn thiện việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ ra quyết định đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ. Đồng thời, để đảm bảo cho các giải pháp mang tính khả thi, luận án đã đề xuất điều kiện thực hiện các giải pháp từ phía Nhà nước và các DN khai thác than thuộc TKV.

## KẾT LUẬN

Trong xu thế hội nhập, tiến tới sự hội tụ của kế toán quốc gia và quốc tế, Việt Nam đang dần hoàn thiện hệ thống pháp lý về kế toán trong đó có hệ thống CMKT. Quá trình toàn cầu hóa đòi hỏi các công cụ quản lý phải đổi mới để phù hợp. Trong hệ thống các công cụ quản lý, kế toán là một bộ phận quan trọng. Quá trình giao lưu và hội nhập kinh tế đã đưa kế toán trở thành một thứ “ngôn ngữ kinh doanh” không thể thiếu, là cơ sở của các quyết định kinh doanh, nhất là các quyết định về TSCĐ. Để các quyết định của DN về TSCĐ ít gặp sai lầm, đòi hỏi nguồn thông tin tài chính mà họ sử dụng phải thống nhất, hợp thức và có độ tin cậy cao. Điều đó chỉ có thể đạt được trong điều kiện quốc gia xây dựng hệ thống kế toán phải dựa vào hệ thống CMKT chung được thừa nhận trên phạm vi toàn cầu (IASs/IFRSs).

Tài sản cố định là một bộ phận rất quan trọng chiếm tỷ lệ lớn trong tổng giá trị tài sản của DN. Chính vì thế, thông tin về TSCĐ mang tính trọng yếu đối với người sử dụng thông tin. Tuy nhiên, thực tế hiện nay do các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng và các DN Việt Nam nói chung chưa trình bày thông tin kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ trên BCTC. Hơn nữa, hiện nay các DN này đều ghi nhận TSCĐ theo cơ sở giá gốc thuần túy nên không phản ánh được giá trị thực của TSCĐ tại thời điểm lập BCTC, do đó thông tin về TSCĐ trên BCTC là chưa hoàn toàn phù hợp. Nghiên cứu hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV là vấn đề cần thiết hiện nay, khi mà hành lang pháp lý về kế toán TSCĐ còn hạn chế, đặc biệt là đối với loại hình DN đặc thù như DN khai thác than ở Việt Nam. Với mục tiêu như vậy, luận án đã tập trung vào giải quyết được một số vấn đề sau:

- *Thứ nhất*, nghiên cứu kế toán TSCĐ theo 2 quan điểm giá gốc và giá đánh giá lại để từ đó lựa chọn cơ sở tính giá phù hợp đối với TSCĐ tại các DN Việt Nam nói chung và tại các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng.

- *Thứ hai*, từ sự phân tích về đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin TSCĐ của một số hệ thống kế toán điển hình trên thế giới như các quốc gia Mỹ, Trung Quốc, luận án đã rút ra được một số bài học kinh nghiệm quý báu để hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN Việt Nam nói chung và tại các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng. Đó là đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin TSCĐ theo cơ sở giá gốc

kết hợp với kế toán suy giảm giá trị của TSCĐ nếu tài sản có dấu hiệu bị suy giảm giá trị. Đồng thời ghi nhận quyền khai thác, chi phí thăm dò khoáng sản là TSCĐ vô hình; ghi nhận chi phí hoàn nguyên môi trường là chi phí trực tiếp cấu thành nên nguyên giá của TSCĐHH.

- *Thứ ba*, thông qua nghiên cứu, khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV theo cả hai góc độ KTTC và KTQT, luận án đã đánh giá một cách khách quan về những kết quả đạt được, những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế trong kế toán TSCĐ tại các DN này.

- *Thứ tư*, các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác than thuộc TKV được đề cập trong luận án chủ yếu xoay quanh hai nhóm giải pháp theo góc độ KTTC và KTQT.

Về KTTC, luận án đã đề xuất giải pháp ghi nhận quyền khai thác, chi phí thăm dò khoáng sản là TSCĐVH; ghi nhận chi phí hoàn nguyên môi trường là chi phí trực tiếp cấu thành nên nguyên giá của TSCĐHH. Đồng thời lựa chọn cơ sở tính giá đối với TSCĐ phù hợp với điều kiện của Việt Nam nói chung và của các DN khai thác than thuộc TKV nói riêng đó là cơ sở giá gốc kết hợp với phản ánh sự suy giảm giá trị TSCĐ (nếu có).

Về KTQT, luận án tập trung vào các giải pháp hoàn thiện việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình đầu tư, quản lý và sử dụng TSCĐ.

Mặc dù đã có rất nhiều cố gắng, tuy nhiên bên cạnh những kết quả đạt được, luận án vẫn còn một số tồn tại nhất định do hạn chế về thời gian, kinh phí dành cho nghiên cứu, cách thức thu thập, xử lý số liệu sơ cấp... Một số giải pháp đề xuất chưa có tính ứng dụng ngay ở thời điểm hiện tại. Khi nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán TSCĐ, luận án chưa sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng nên có thể chưa đáp ứng được kỳ vọng. Những vấn đề này sẽ được tác giả tiếp tục nghiên cứu, hoàn thiện trong các đề tài nghiên cứu khoa học của mình trong thời gian tới. Vì vậy, tác giả xin trân trọng được tiếp thu các ý kiến đóng góp quý báu của các nhà khoa học, quý thầy, cô để luận án được hoàn thiện hơn.

***Tác giả xin trân trọng cảm ơn!***

## DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ ĐÃ CÔNG BỐ

1. Đặng Thị Huệ (2012), ‘Giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại các CTCP chế tạo thiết bị điện’, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số 9/2012 (108), tr.21-22, 28.
2. Đặng Thị Huệ (2013), ‘Kinh nghiệm tổ chức kế toán chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp sản xuất của một số nước trên thế giới’, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số 1 + 2/2013 (112 + 113), tr.26-28.
3. Đặng Thị Huệ (2015), ‘Về mô hình giá gốc và thực trạng kế toán giá gốc ở Việt Nam hiện nay’, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số 4 (139), tr.19-21.
4. Đặng Thị Huệ (2016), ‘Về mô hình giá trị hợp lý và thực trạng kế toán giá trị hợp lý ở Việt Nam’, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số 6 (153), tr.37-39.
5. Đặng Thị Huệ (2017), ‘Trao đổi về kế toán tài sản dài hạn trong các doanh nghiệp Việt Nam’, *Tạp chí Tài chính*, tháng 4 (655), tr.67-68.
6. Đặng Thị Huệ (2018), ‘Khấu hao tài sản cố định và tác động với hoạt động của doanh nghiệp khai thác than’, *Tạp chí Tài chính*, Kỳ 1 tháng 6 (682), tr.108-111.

## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

### TIẾNG VIỆT

1. Đoàn Phi Ngọc Anh, ‘Vận dụng chuẩn mực kế toán TSCĐ hữu hình trong các DN Việt Nam’, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số tháng 4/2016, tr.27-29, 62.
2. Đoàn Vân Anh & cộng sự (2011), Đề tài cấp bộ ‘Hoàn thiện kế toán TSCĐ vô hình tại Tập đoàn Bưu chính viễn thông Việt Nam’, Đại học Thương mại.
3. Mai Ngọc Anh (2010), ‘Kết hợp các cơ sở tính giá để đo lường và ghi nhận ban đầu các yếu tố của báo cáo tài chính’, *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính kế toán*, số 12 (89), tr. 32-34.
4. Mai Ngọc Anh (2011), ‘Nghiên cứu các mô hình đánh giá sau ghi nhận ban đầu đối với các yếu tố của báo cáo tài chính’, *Tạp chí Nghiên cứu khoa học kiểm toán*, số 43/2011.
5. Mai Ngọc Anh & cộng sự (2014), *Một số chuyên đề về lý thuyết kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính.
6. Vũ Thị Kim Anh (2014), ‘Giảm giá trị của tài sản cố định hữu hình. Tính hợp lý của việc trình bày thông tin trên báo cáo tài chính tại các DN Việt Nam hiện nay’, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số tháng 12/2014, tr.30-32.
7. Trần Tú Ba (2017), ‘Đổi mới, hiện đại hóa công nghệ trong ngành công nghiệp khai thác và chế biến than’, *Tạp chí Khoa học, công nghệ và đổi mới*, số tháng 5/2017, trang 35-37.
8. Bộ Tài chính (2001), Quyết định 149/2001/QĐ-BTC ngày 03/12/2001 về *Ban hành và công bố 4 chuẩn mực kế toán Việt Nam (Đợt 1)*, Hà Nội.
9. Bộ Tài chính (2002), Quyết định 165/2002/QĐ-BTC ngày 03/12/2001 về *Ban hành và công bố 4 chuẩn mực kế toán Việt Nam (Đợt 2)*, Hà Nội.
10. Bộ Tài chính (2006), Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 về *Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*.
11. Bộ Tài chính (2014), Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 về *Hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp*.

12. Bộ Tài chính (2013), Thông tư 45/2013/TT-BTC ban hành ngày 25/04/2013 về “*Hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định*”.
13. Bộ Tài chính (2016), Thông tư số 191/2016/TT-BTC ban hành ngày 08/11/2016 quy định về ‘*Mức thu, chế độ thu, nộp, quản lý và sử dụng phí thăm định giá trữ lượng khoáng sản và lệ phí cấp phép hoạt động khoáng sản*’.
14. Bộ Tài nguyên và Môi trường (2015), Thông tư số 38/2015/TT-BTNMT ban hành ngày 30/06/2015 quy định về ‘*Cải tạo, phục hồi môi trường trong hoạt động khai thác khoáng sản*’.
15. Chính phủ (2016), Quyết định số 403/QĐ-TTg ngày 14 tháng 03 năm 2016 về ‘*Phê duyệt điều chỉnh Quy hoạch phát triển ngành Than Việt Nam đến năm 2020, có xét triển vọng đến năm 2030*’ của Thủ Tướng Chính Phủ nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam.
16. Chính phủ (2016), Nghị định số 158/2016/NĐ-CP ngày 29/11/2016 về ‘*Quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Khoáng sản*’ của Thủ Tướng Chính phủ nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam.
17. Chính phủ (2017), Quyết định số 98/QĐ-TTg ‘*Về việc phê duyệt kế hoạch 5 năm 2016 - 2020 của Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam*’ của Thủ Tướng Chính phủ nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam.
18. Phan Thị Anh Đào (2015), ‘Hoàn thiện chuẩn mực kế toán TSCĐ vô hình - VAS 04’, *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*, số tháng 12/2015, tr.13-14.
19. Hà Thị Ngọc Hà (2013), ‘Chuẩn mực kế toán số 03 - TSCĐ hữu hình tính hợp lý của việc trình bày thông tin trên BCTC tại các DN Việt Nam hiện nay’, *Tạp chí Khoa học kiểm toán*, số 65/2013, tr.23-26.
20. Đỗ Thị Thu Hằng (2016), *Hoàn thiện kế toán quản trị trong các tổng công ty ngành xây dựng thuộc Bộ quốc phòng*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
21. Trần Ngọc Hùng (2016), *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
22. Phạm Thanh Hương (2017), *Kế toán hoạt động kinh doanh bất động sản tại các doanh nghiệp kinh doanh bất động sản Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Thương Mại.

23. Nguyễn Đình Kiệm & cộng sự (2008), *Giáo trình Tài chính doanh nghiệp*, Nhà xuất bản tài chính, Hà Nội.
24. Đặng Thị Loan và cộng sự (2009), *Giáo trình Kế toán tài chính trong các doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân.
25. Nguyễn Thị Thu Liên (2009), *Hoàn thiện kế toán TSCĐ hữu hình ở các doanh nghiệp Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
26. Hùng Mạnh (1998), *Kế toán quản lý*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.
27. Nguyễn Đăng Nam, Nguyễn Đình Kiệm (2001), *Giáo trình Quản trị tài chính doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
28. Nguyễn Thị Nga (2017), *Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán tại Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
29. Võ Văn Nhị và cộng sự (2015), *Giáo trình Kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Kinh tế TP Hồ Chí Minh.
30. Vũ Văn Ninh (2013), 'Hoạch định chính sách khấu hao TSCĐ - Những vấn đề cần quan tâm', *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán*, số 11(124).
31. Quốc hội (2010), *Luật Khoáng sản*, số 60/2010/QH12 ban hành ngày 17 tháng 11 năm 2010.
32. Quốc hội (2015), *Luật Kế toán*, số 88/2015/QH13 ban hành ngày 20/11/2015.
33. Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam (2006), Quyết định 2917/QĐ- HĐQT ngày 27/12/2006 của Hội đồng quản trị của Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam, *Quy định chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng trong Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam*.
34. Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam (2011), *Quyết định 2873/QĐ-Vinacomin ngày 26/12/2011 quy định thanh lý các TSCĐ là máy móc thiết bị*.
35. Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam (2015), *Quyết định 1764/QĐ-TKV ngày 04/09/2015 về quy chế quản lý và sử dụng TSCĐ*.
36. Nguyễn Thị Thu, Vũ Hữu Đức (2007), *Kế toán - Ngôn ngữ kinh doanh*, Nhà xuất bản Thống kê.



37. Trần Văn Thuận (2008), *Hoàn thiện hạch toán TSCĐ nhằm tăng cường quản lý TSCĐ trong các doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
38. Bùi Văn Vân & cộng sự (2015), *Giáo trình Tài chính doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
39. Tài liệu về kế toán TSCĐ tại các đơn vị khảo sát và quy định nội bộ của Tập đoàn công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam.

## TIẾNG ANH

40. Adrian Manuel Nebot Sanahuja (2015), *Valuation numerical value historical cost for non financial fixed assets: How is financial information affected*.
41. Barnes, P. and McClure, A. (2009), *Investments in Intangible Assets and Australia's Productivity Growth*, Productivity Commission Staff Working Paper, Canberra.
42. Cairns, D., Massodi D., Taplin R. and Tarca A. (2011), "*IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia*", *The British Accounting Review*, 43, pp. 1 - 21.
43. Christensen H., and Nikolaev V. (2013), "*Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption?*" University of Chicago Booth School of Business. Working paper, no. 09-12.
44. Danciu Radu and Deac Marius (2010), *Issues related to the accounting treatment tangible assets intangible and depreciation*.
45. Dennis R. Jennings, Joseph B. Feitenand Horace R. Brock (2000), *Petroleum Accounting - Principles, Procedures & Issues*, John Wiley & Sons Ltd.
46. Edward and Bell (1961), *The Theory and Measurement of Business Income*, *The Accounting Review* (October): 731 - 741.
47. Ekberg Martin and Lindgren Linus (2007), *Accounting of intangibles under IFRS - A comparative study of Swenden and Australia*.
48. Flaida Êmine Alves de Souza và Sirlei Lemes (2016), *Comparability of Accounting Choices in Subsequent Mesurement of Fixed Assets, Intangible Asets, and Investment Property in South Companies*.
49. Hansen. Dor (2000), *Management Accounting*.

50. Hartini Jaafar (2011), *Accounting for Intangible Assets, Firm Life Cycle and the Value Relevance of Intangible Assets*, doctoral thesis in philosophy, University of Tasmania.
51. Hennie Van Greuning and Marius Koen (2000), *Các chuẩn mực kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Chính trị quốc gia, Hà Nội.
52. Herve Stolowy & Anne Jeny (1999), *International accounting disharmony: The Case of intangibles*, Paper presented at the 22<sup>nd</sup> Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, France, May 5-7, 1999.
53. Herve Stolowy and Anne Jeny (1999), *How accounting standards approach and classify intangibles an international survey*.
54. International Accounting Standard Board, IFRS13 - *Fair Value Measurement*, downloaded from < <https://www.iasplus.com/en/news/2013/12/aip-2011-2013>>.
55. International Accounting Standard Board, International Accounting Standard No.36 (IAS36) - *Impairment of Assets*, downloaded from <<https://www.iasplus.com/en/news/2013/05/ias-36>>.
56. International Accounting Standard Board, International Accounting Standard No.16 (IAS16) - *Property, Plant, and Equipment*, downloaded from <<https://www.iasplus.com/en/news/2014/06/ias-41>>.
57. International Accounting Standard Board, International Accounting Standard No.37 (IAS 37) - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, downloaded from <https://www.iasplus.com/en/news/2005/June/news2139>.
58. International Accounting Standard Board, International Accounting Standard No.38 (IAS38) - *Intangible Assets*, downloaded from <<https://www.iasplus.com/en/news/2014/05/depreciation>>.
59. International Accounting Standard Board, International Financial Reporting Standards No.05 (IFRS 05) - *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, downloaded from <<https://www.iasplus.com/en/news/2014/09/aip>>.
60. International Accounting Standard Board, International Financial Reporting Standards No.06 (IFRS 06) - *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*, downloaded from <<https://www.iasplus.com/en/news/2005/June/news2140>>.

61. International Accounting Standard Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March 2018, downloaded from <<https://shop.ifrs.org>>.
62. Joanne M. Flood (2017), *Wiley GAAP 2017: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Inc. Published 2017 by John Wiley & Sons, Ltd.
63. Jayne M Godfrey (2006), *Different methods of accounting for intangible assets: The value relevance to investors in UK, US, Australian and Chinese companies*, Monash Business Review, Volume 2, Issue 1 - April 2006.
64. Kamilh Ahmad (2012), *The use of management accounting practices in Malaysia smes*.
65. Kent Kirkpatrick (2009), *Guide to accounting for and reporting tangible capital assets*.
66. Lorenzo Riccardi (2016), *China Accounting Standards - Introduction and Effect of New Chinese Accounting Standards for Business Enterprises*.
67. Liliana Lazari (2015), *Accounting issues about fixed assets*.
68. Lucian Cernusca (2016), *The accounting policies regarding the fixed assets between the OMFP 1802/2014 and the IAS/IFRS*.
69. MacNeal, *The Truth in accounting*, 1939, trích dẫn lại theo Godfrey et al., *Accounting Theory*, Wiley 2003.
70. Majella Percy (2014), *Fair value accounting for long-term assets and audit fees: Evidence from Australian company*.
71. Magdalena Lech & Malgorzata Kamieniecka (2014), *Valuation of tangible fixed assets at the moment of transition to the IFRS/IAS*.
72. Mohan R. Lavi (2016), *The Impact of IFRS on industry*, John Wiley & Sons Ltd.
73. Michael Lucas, Malcolm Prowle and Glynn Lowth, 2013. *Management Accounting Practices of (UK) Small - Medium - Sized Enterprises. Improving SME performance through Management Accounting Education*. CIMA. 9:4.
74. Missonier Piera (2007), *Movites for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data*, *The International Journal of Accounting*, 42, pp. 186 - 205.
75. Raymond H. Peterson (2002), *Accounting for fixed assets*, John Wiley & Sons. INC. New York.

76. Robert F. Gox, Alfred Wagenhofer (2009), *Optimal Impairment Rule*, University of Graz, Austria, <<http://ssrn.com>>, download November 2012.
77. Sage softwar (2014), *Best Practices for Fixed Mannager*.
78. Sweeney (1936), *Accounting stability*.

## **TRANG WEB**

79. Vinacomin (2013), ‘Chú trọng công tác hoàn nguyên, bảo vệ môi trường’ truy cập lần cuối ngày 29 tháng 4 năm 2019, từ <<http://vinacomin.vn/chu-trong-cong-tac-hoan-nguyen-bao-ve-moi-truong/chu-trong-cong-tac-hoan-nguyen-bao-ve-moi-truong-5396.htm>>.
80. Vinacomin (2018), ‘Ngành nghề kinh doanh’, truy cập lần cuối ngày 01 tháng 11 năm 2018, từ <<http://www.vinacomin.vn/gioi-thieu-chung/nganh-nghe-kinh-doanh-201506031203028974.htm>>.
81. Vinacomin (2018), ‘Đơn vị thành viên’, truy cập lần cuối ngày 01 tháng 11 năm 2018, từ <<http://www.vinacomin.vn/gioi-thieu-chung/don-vi-thanh-vien-201507041650281216.htm>>.
82. Nguyễn Cảnh Nam (2019), ‘Định hướng phát triển bền vững ngành Than Việt Nam gắn với đảm bảo an ninh năng lượng’, truy cập lần cuối ngày 30 tháng 04 năm 2019, từ <<http://www.vinacomin.vn/dinh-huong-phat-trien-ben-vung-nganh-than-viet-nam-gan-voi-dam-bao-an-ninh-nang-luong/dinh-huong-phat-trien-ben-vung-nganh-than-viet-nam-gan-voi-dam-bao-an-ninh-nang-luong-201901181507032041.htm>>.
83. Phòng giao dịch VNDirect (2017), ‘Báo cáo triển vọng ngành than Việt Nam’, truy cập lần cuối ngày 30 tháng 04 năm 2019, từ <<https://phonggiaodich.vndirect.com.vn/index.php/2017/06/29/bao-cao-trien-vong-nganh-than-viet-nam/>>.
84. Công ty giải pháp phần mềm Thiên Long, ‘Phần mềm quản lý TSCĐ Simply Fixed Asset’, truy cập lần cuối ngày 18 tháng 11 năm 2018, từ <<http://onesimply.vn/phan-mem-quan-ly-tai-san-co-dinh-84/>>.