

GIẢI PHÁP KHẮC PHỤC NHỮNG SAI SÓT THƯỜNG GẶP TRONG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TẠI CÁC ĐƠN VỊ KẾ TOÁN

TS. Trần Văn Thuận

Đại học Kinh tế Quốc dân

Email: thuantv@neu.edu.vn

Kế toán tài sản cố định (TSCĐ) là một phần hành không thể thiếu trong tổ chức kế toán của các đơn vị kế toán. Kế toán TSCĐ cung cấp thông tin về tình hình biến động TSCĐ, hao mòn và khấu hao TSCĐ, tình hình sửa chữa TSCĐ phục vụ cho nhà quản lý ra các quyết định đầu tư, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán, sửa chữa TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ. Tuy nhiên, hiện nay, vì những lý do khách quan và chủ quan, kế toán TSCĐ trong các đơn vị kế toán còn có những sai sót nhất định. Những sai sót trong kế toán TSCĐ tại các đơn vị kế toán ảnh hưởng đến việc cung cấp thông tin cho quản lý nội bộ đơn vị và việc kiểm tra, thanh tra, kiểm toán của các cơ quan chức năng. Bài viết này trình bày, phân tích về những sai sót thường gặp trong kế toán TSCĐ tại các đơn vị kế toán và giải pháp khắc phục sai sót.

Từ khóa: TSCĐ, đơn vị kế toán, doanh nghiệp, hành chính sự nghiệp

Trong tổ chức kế toán tại các đơn vị kế toán, vì những lý do khách quan và chủ quan kế toán của các đơn vị khó tránh khỏi những sai sót nhất định. Vấn đề quan trọng đối với nhà quản lý và cán bộ kế toán là nhận biết và khắc phục các sai sót kế toán. Về phía các cơ quan quản lý nhà nước, việc nhìn nhận, đánh giá các sai sót kế toán gắn với việc thực hiện các chính sách, chế độ tài chính, kế toán sẽ giúp cho việc kiến nghị bổ sung, sửa đổi nhằm hoàn thiện hệ thống chính sách quản lý kinh tế của Nhà nước. Về phía nhà quản lý, nắm được các sai sót kế toán sẽ giúp cho việc điều chỉnh và sử dụng thông tin kế toán phục vụ việc ra quyết định quản lý. Đối với kiểm toán viên và cơ quan kiểm toán, công ty kiểm toán, việc phát hiện các sai sót kế toán phục vụ cho việc đưa ra các kết luận, báo cáo kiểm toán và thư quản lý một cách xác đáng. Đối với cán bộ kế toán, nhận biết sai sót kế toán sẽ hữu ích trong việc tìm ra nguyên nhân và cách thức khắc phục sai sót. Dưới đây là các sai sót thường gặp trong kế toán TSCĐ tại

các đơn vị kế toán và giải pháp khắc phục:

Thứ nhất, các đơn vị kế toán không có đầy đủ chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lệ cho việc xác định nguyên giá TSCĐ. Một trong 4 điều kiện ghi nhận TSCĐ theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam là nguyên giá TSCĐ phải được xác định một cách đáng tin cậy. Cơ sở pháp lý cho việc xác định và ghi nhận nguyên giá TSCĐ là đơn vị kế toán phải có chứng từ chứng minh giao dịch hình thành TSCĐ phát sinh và hoàn thành. Theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, doanh nghiệp chỉ được tính vào chi phí khoản khấu hao đối với những TSCĐ có giấy tờ chứng minh thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp. Chế độ tài chính hiện hành quy định mỗi TSCĐ phải có bộ hồ sơ riêng gồm: Biên bản giao nhận TSCĐ, Hợp đồng kinh tế, Hóa đơn mua TSCĐ và các chứng từ, giấy tờ khác có liên quan. Khi doanh nghiệp không xuất trình được bộ hồ sơ của TSCĐ thì chi phí khấu hao không được tính vào chi phí được trừ khi quyết toán thuế thu nhập doanh

nh nghiệp. Một trường hợp phổ biến dẫn đến doanh nghiệp không xuất trình được giấy tờ chứng minh TSCĐ thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp đó là doanh nghiệp mua TSCĐ đã qua sử dụng của các cá nhân không có hóa đơn. Khi cá nhân bán tài sản cho doanh nghiệp thì cá nhân sẽ được cung cấp hóa đơn miễn phí từ cơ quan thuế nhưng vì lý do lợi ích kinh tế (nghĩa vụ nộp thuế) nên doanh nghiệp đã không nhận được hóa đơn. Nếu TSCĐ không đủ điều kiện hóa đơn, chứng từ để được trừ chi phí khấu hao mà doanh nghiệp vẫn tính khấu hao sẽ dẫn đến chênh lệch vĩnh viễn giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp và người bị ảnh hưởng về lợi ích kinh tế chính là doanh nghiệp. Giải pháp cho doanh nghiệp trong những trường hợp này hoặc là yêu cầu cá nhân bán tài sản phải giao hóa đơn hoặc dùng thực hiện giao dịch mua bán này. Trong tương lai, Nhà nước nên cấp mã số thuế cho từng cá nhân và quy định tất cả các giao dịch mua bán tài sản trong nền kinh tế phải thực hiện phát hành và giao nhận hóa đơn.

Thứ hai, các đơn vị kế toán kê khai khấu trừ thuế giá trị gia tăng (GTGT) đầu vào khi đầu tư TSCĐ nhưng không đủ điều kiện được khấu trừ. Việc kê khai thuế GTGT được khấu trừ mặc dù không đảm bảo điều kiện được khấu trừ dẫn đến việc xác định sai nguyên giá, giá trị hao mòn và khấu hao TSCĐ, ảnh hưởng đến chi phí, kết quả hoạt động của đơn vị kế toán, đồng thời ảnh hưởng đến nghĩa vụ nộp Ngân sách nhà nước. Theo quy định hiện hành của Nhà nước, đơn vị kế toán chỉ được khấu trừ thuế GTGT khi mua tài sản, dịch vụ nói chung, TSCĐ nói riêng nếu thỏa mãn đồng thời các điều kiện: 1. Đơn vị kế toán đăng ký với Nhà nước tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ; 2. Khi mua tài sản, dịch vụ đơn vị phải nhận được hóa đơn GTGT (mua của đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ); 3. Tài sản, dịch vụ mua được sử dụng cho hoạt động thuộc diện chịu thuế GTGT, kể cả chịu thuế với thuế suất 0%; 4. Phải có chứng từ thanh toán qua ngân hàng đối với giao dịch có giá trị từ 20.000.000 đồng trở lên. Nếu thiếu một trong bốn điều kiện trên thì khi mua TSCĐ, đơn vị kế toán sẽ không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào, thuế GTGT không được khấu trừ trong trường hợp này

được tính vào nguyên giá TSCĐ. Các đơn vị kế toán cần quán triệt đầy đủ các điều kiện này để tránh bị thiệt hại về lợi ích kinh tế khi mua tài sản.

Thứ ba, nhiều doanh nghiệp chưa tuân thủ quy định của chế độ tài chính hiện hành về tính khấu hao TSCĐ. Chế độ tài chính hiện hành (Thông tư 203/2009/TT-BTC ngày 20/10/2009 của Bộ Tài chính) quy định việc trích hoặc thôi trích khấu hao TSCĐ thực hiện bắt đầu từ ngày (theo số ngày của tháng) mà TSCĐ tăng hoặc giảm, tuy nhiên, trên thực tế, nhiều doanh nghiệp vẫn tính hoặc thôi tính khấu hao TSCĐ theo nguyên tắc tròn tháng. Nguyên tắc tròn tháng trong tính khấu hao TSCĐ được thực hiện theo Quyết định số 166/1999/QĐ-BTC ngày 30/12/1999 nhưng Quyết định này đã hết hiệu lực vào 31/12/2003. Trong suốt thời gian sử dụng TSCĐ theo số năm dự kiến thì việc tính khấu hao theo ngày hay tròn tháng không phải là sai sót trọng yếu, tuy nhiên việc các doanh nghiệp không tính hoặc thôi tính khấu hao bắt đầu từ ngày tăng hoặc giảm TSCĐ thì kết quả sẽ ảnh hưởng đến các chỉ tiêu chi phí, giá thành, lợi nhuận của doanh nghiệp ở kỳ có biến động tăng hoặc giảm TSCĐ. Các doanh nghiệp cần thực hiện đúng quy định hiện hành của Nhà nước về tính khấu hao TSCĐ để tạo sự thống nhất số liệu khi quyết toán với các cơ quan nhà nước.

Thứ tư, tính hao mòn và khấu hao lũy kế đến thời điểm thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Hiện nay, việc tính hao mòn TSCĐ trong các đơn vị hành chính sự nghiệp (HCSN) được thực hiện theo Quyết định số 32/2008/QĐ-BTC ngày 29/5/2008 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Về việc ban hành Chế độ quản lý, tính hao mòn tài sản cố định trong các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập và các tổ chức có sử dụng ngân sách nhà nước; tính khấu hao TSCĐ trong các doanh nghiệp được thực hiện theo Thông tư 203/2009/TT-BTC ngày 20/10/2009 của Bộ Tài chính Về việc ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định. Theo đó, hao mòn TSCĐ trong các đơn vị HCSN được tính theo phương pháp đường thẳng, mỗi năm tính một lần vào tháng 12 và được tính theo nguyên tắc tròn năm; khấu hao TSCĐ trong doanh nghiệp có thể được tính theo ba phương pháp đường thẳng, sản lượng, số dư giảm dần có điều chỉnh và được tính hoặc thôi

tính khấu hao kể từ ngày tăng hoặc giảm TSCĐ. Tuy nhiên, trên thực tế, nhiều đơn vị kế toán đã không tính hao mòn hoặc khấu hao bổ sung kể từ cuối kỳ kế toán trước đến thời điểm thanh lý, nhượng bán TSCĐ làm sai lệch thông tin về giá trị hao mòn và giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán. Ví dụ, doanh nghiệp nhượng bán phương tiện vận tải vào ngày 21/6/N thì giá trị hao mòn của phương tiện vận tải được xác định bằng cách cộng giá trị hao mòn lũy kế cuối tháng 5/N với giá trị hao mòn của phương tiện vận tải trong 20 ngày của tháng 6. Việc tính sai hao mòn và khấu hao của TSCĐ đến thời điểm thanh lý, nhượng bán dẫn đến việc xác định không chính xác kết quả thanh lý, nhượng bán TSCĐ và tất yếu ảnh hưởng đến sự chính xác của chỉ tiêu lợi nhuận. Chính vì vậy, các đơn vị kế toán cần phải tính bổ sung hao mòn và khấu hao TSCĐ đến thời điểm thanh lý, nhượng bán TSCĐ.

Thứ năm, nhiều doanh nghiệp thay đổi phương pháp tính khấu hao TSCĐ nhưng không có đủ điều kiện. Theo quy định hiện hành, các doanh nghiệp có thể tính khấu hao TSCĐ theo ba phương pháp là phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp khấu hao theo sản lượng và phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh. Đối với từng loại TSCĐ cụ thể, tùy khả năng đáp ứng các điều kiện áp dụng quy định cho từng phương pháp trích khấu hao TSCĐ mà doanh nghiệp quyết định lựa chọn phương pháp tính khấu hao TSCĐ. Phương pháp trích khấu hao TSCĐ doanh nghiệp đã lựa chọn và đăng ký với cơ quan thuế trực tiếp quản lý phải được thực hiện nhất quán trong suốt quá trình sử dụng TSCĐ. Chế độ tài chính cho phép doanh nghiệp có thể thay đổi phương pháp tính khấu hao TSCĐ đã lựa chọn khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản để đem lại lợi ích cho doanh nghiệp hoặc khi có thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp. Như vậy, khi không có đủ điều kiện để thay đổi phương pháp khấu hao thì doanh nghiệp phải thực hiện nhất quán phương pháp trích khấu hao đã lựa chọn và đăng ký. Việc doanh nghiệp thay đổi phương pháp trích khấu hao mà không có đủ điều kiện làm ảnh hưởng đến chi phí và lợi nhuận của doanh nghiệp. Khi thay đổi phương pháp trích khấu hao TSCĐ, doanh nghiệp phải giải trình rõ sự thay đổi về cách

thức sử dụng TSCĐ và thay đổi về cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp đối với TSCĐ cần thay đổi phương pháp khấu hao và phải có ý kiến bằng văn bản của cơ quan thuế quản lý trực tiếp.

Thứ sáu, xác định và ghi nhận giá trị thương hiệu là TSCĐ vô hình trong các doanh nghiệp. Trong nhiều trường hợp khi cổ phần hóa các công ty nhà nước, tổng công ty ấn định giá trị thương hiệu trong tổng giá trị tài sản của tổng công ty tại các công ty thành viên hoặc trường hợp một công ty xác định giá trị thương hiệu của mình khi góp vốn thành lập các công ty con. Trong các trường hợp này, giá trị thương hiệu được các doanh nghiệp ghi nhận là TSCĐ vô hình trên Bảng cân đối kế toán và được trích khấu hao, ảnh hưởng đến tài sản, vốn chủ sở hữu, chi phí và lợi nhuận của doanh nghiệp. Theo quy định của Chuẩn mực kế toán về TSCĐ vô hình (VAS số 04), thương hiệu được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình bởi các lý do: 1. Thương hiệu không phải là nguồn lực có thể xác định được, 2. Thương hiệu không được đánh giá một cách đáng tin cậy và 3. Doanh nghiệp không thể kiểm soát được thương hiệu. Trong trường hợp này, các doanh nghiệp cần quán triệt quy định của VAS số 04, nếu một nguồn lực vô hình không thỏa mãn định nghĩa TSCĐ vô hình thì chi phí phát sinh để tạo ra nguồn lực vô hình đó phải được ghi nhận là chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ hoặc chi phí trả trước.

Thứ bảy, nhiều doanh nghiệp quyết toán nâng cấp TSCĐ thành sửa chữa lớn TSCĐ. Chi phí nâng cấp TSCĐ được quyết toán tăng nguyên giá TSCĐ và tất yếu ảnh hưởng đến khấu hao TSCĐ. Sửa chữa lớn TSCĐ dù là sửa chữa lớn theo kế hoạch (trích trước chi phí sửa chữa) hay sửa chữa lớn ngoài kế hoạch (phân bổ dần chi phí sửa chữa) thì việc quyết toán chi phí sửa chữa chỉ ảnh hưởng trực tiếp đến chi phí sản xuất kinh doanh mà không ảnh hưởng đến khấu hao TSCĐ. Mục đích của việc quyết toán nâng cấp TSCĐ thành sửa chữa lớn TSCĐ là các doanh nghiệp muốn khấu trừ nhanh chi phí sửa chữa thay vì khấu trừ dần thông qua việc tính khấu hao TSCĐ. Vấn đề quan trọng không phải số tiền sửa chữa lớn hay nhỏ để quyết định là sửa chữa lớn hay nâng cấp mà phải căn cứ vào kết quả sửa chữa hay

khả năng hoạt động của TSCĐ sau sửa chữa. Theo quy định tài chính hiện hành, sửa chữa TSCĐ là công việc duy tu, bảo dưỡng, thay thế các chi tiết, bộ phận của TSCĐ nhằm khôi phục lại năng lực hoạt động theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn như thiết kế ban đầu của TSCĐ; nâng cấp TSCĐ là công việc cải tạo, xây lắp, đầu tư bổ sung cho TSCĐ nhằm nâng cao công suất, chất lượng sản phẩm, tính năng, tác dụng của TSCĐ so với thiết kế ban đầu hoặc kéo dài thời gian sử dụng so với thời gian sử dụng còn lại của TSCĐ hoặc giảm chi phí hoạt động của TSCĐ so với trước nâng cấp. Các doanh nghiệp cần căn cứ vào tính chất và kết quả sửa chữa để xác định chính xác loại hình sửa chữa, từ đó xử lý hợp lý về mặt tài chính và kế toán. Đối với nâng cấp TSCĐ, một số đơn vị kế toán nhầm lẫn giữa nguyên

giá TSCĐ sau nâng cấp và giá trị tính khấu hao/tính hao mòn của TSCĐ sau nâng cấp. Với phương pháp kế toán nâng cấp TSCĐ theo chế độ kế toán hiện hành, nguyên giá TSCĐ sau nâng cấp bằng nguyên giá ban đầu của TSCĐ cộng chi phí nâng cấp thực tế; còn giá trị tính khấu hao/tính hao mòn của TSCĐ sau nâng cấp được xác định bằng giá trị còn lại của TSCĐ được nâng cấp cộng chi phí nâng cấp thực tế.

Trên đây là các sai sót thường gặp trong kế toán TSCĐ tại các đơn vị kế toán và giải pháp khắc phục sai sót. Để hạn chế sai sót kế toán nói chung, sai sót trong kế toán TSCĐ nói riêng, kế toán các đơn vị phải nắm chắc hệ thống luật, chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán, tài chính hiện hành của Nhà nước cũng như cần hiểu rõ đặc điểm tổ chức quản lý và hoạt động của đơn vị kế toán. □

Tài liệu tham khảo:

1. Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 và 04.
2. Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Về việc ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp.
3. Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Về việc ban hành Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp.
4. Quyết định số 32/2008/QĐ-BTC ngày 29/5/2008 của Bộ trưởng Bộ Tài chính Về việc ban hành Chế độ quản lý, tính hao mòn tài sản cố định trong các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập và các tổ chức có sử dụng ngân sách nhà nước.
5. Thông tư 203/2009/TT-BTC ngày 20/10/2009 của Bộ Tài chính Về việc ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định.