

BÀN VỀ VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

TS. Nguyễn Thị Thu Liên

Đại học Kinh tế Quốc dân

Email: thulien78@yahoo.com

Là một bộ phận trong hệ thống kế toán doanh nghiệp, kế toán tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH) cung cấp thông tin giúp người sử dụng: (1) đánh giá đúng hiện trạng TSCĐHH; (2) phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐHH; (3) ra quyết định về quản lý và sử dụng TSCĐHH. Bài viết này sẽ đề cập chi tiết tới vai trò của kế toán TSCĐHH trong các doanh nghiệp.

Từ khoá: kế toán tài sản cố định hữu hình

Kế toán được định nghĩa là:” tiến trình ghi nhận, đo lường và cung cấp thông tin kinh tế nhằm hỗ trợ cho các đánh giá và các quyết định của người sử dụng thông tin”. Người sử dụng thông tin kế toán rất đa dạng. Trước hết đó là các đối tượng bên trong doanh nghiệp cần thông tin kế toán để phục vụ cho hoạt động quản lý và điều hành doanh nghiệp. Ngoài ra, đó có thể là các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp cần thông tin kế toán để phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến mối quan hệ kinh tế với doanh nghiệp hoặc phục vụ cho mục tiêu quản lý kinh tế của Nhà nước.

Là một bộ phận trong hệ thống kế toán, thông tin do kế toán tài sản cố định hữu hình (TSCĐHH) cung cấp cũng có ý nghĩa thiết thực với rất nhiều đối tượng. Đối với các nhà quản trị doanh nghiệp, các thông tin mà kế toán TSCĐHH cung cấp được sử dụng để quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản, nguồn vốn của doanh nghiệp mình, từ đó có biện pháp chỉ đạo trong khâu đầu tư, sử dụng để đem lại hiệu quả cao nhất. Đối với các nhà đầu tư hay chủ nợ, họ cần các thông tin về TSCĐHH để đánh giá cơ sở vật chất kỹ thuật của doanh nghiệp cũng như khả năng sinh lời của dự án trước khi ra quyết định đầu tư hay cho vay, đồng thời giám sát các doanh nghiệp thực hiện theo đúng hợp đồng cấp

vốn đã ký kết... Ở tầm vĩ mô, Nhà nước cũng phải dựa vào những thông tin mà kế toán cung cấp để có thể một mặt đánh giá xem các doanh nghiệp đã tuân thủ qui định tài chính về quản lý tài sản hay chưa? Mặt khác cũng đánh giá xem các qui định tài chính hiện hành có phù hợp với thực tế hay không?

Do đó, để có thể làm tốt công tác quản lý và sử dụng TSCĐ, mỗi doanh nghiệp cần có nhận thức đúng đắn về vai trò của kế toán TSCĐ nói chung và TSCĐHH nói riêng. Vai trò của kế toán TSCĐHH được thể hiện cụ thể ở các nội dung sau:

1. Kế toán cung cấp thông tin về hiện trạng TSCĐHH trong các doanh nghiệp

Đặc điểm của TSCĐHH là có giá trị lớn, tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh; tuy không thay đổi về hình thái vật chất nhưng giá trị sử dụng của TSCĐHH bị giảm dần. Vì vậy, thông tin để quản lý TSCĐHH không thể chỉ đơn thuần thực hiện một lần khi hình thành tài sản mà phải được cập nhật thường xuyên trong quá trình sử dụng. Xuất phát từ yêu cầu quản lý đó, kế toán TSCĐHH sử dụng 3 chỉ tiêu cơ bản sau để cung cấp thông tin về hiện trạng TSCĐHH trong các doanh nghiệp:

1.1. Thông tin về giá thực tế của TSCĐHH tại thời điểm bắt đầu đưa vào sử dụng - chỉ tiêu “Nguyên giá tài sản cố định hữu hình”

Nguyên giá TSCĐHH là chỉ tiêu phản ánh toàn bộ các chi phí hợp lý mà doanh nghiệp bỏ ra liên quan đến việc hình thành và đưa TSCĐHH đó vào trạng thái sẵn sàng phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Đây là một trong những chỉ tiêu có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong hệ thống thông tin kế toán của một doanh nghiệp. Sự tồn tại của chỉ tiêu này gắn liền với sự “ra đời”, phát triển và “bị xoá sổ” của TSCĐHH. Bởi lẽ nguyên giá của một TSCĐHH bắt đầu được ghi nhận khi tài sản đó được đưa vào để sử dụng; nguyên giá được điều chỉnh tăng khi tài sản đó được trang bị thêm hoặc nâng cấp để tăng thời gian sử dụng hữu ích, tăng chất lượng sản phẩm hoặc giảm chi phí sản xuất;... nguyên giá bị điều chỉnh giảm khi một số bộ phận của tài sản đó bị tháo dỡ và nguyên giá bị xoá sổ khi tài sản đó bị thanh lý, nhượng bán... Tính chính xác của chỉ tiêu này tác động trực tiếp đến tính chính xác của thông tin về qui mô và cơ cấu tài sản cũng như qui mô và cơ cấu chi phí của doanh nghiệp.

1.2. Thông tin về phần giá trị TSCĐHH bị giảm dần trong quá trình sử dụng - chỉ tiêu “Giá trị hao mòn của tài sản cố định hữu hình”

Chỉ tiêu này được thể hiện thông qua số khấu hao lũy kế mà doanh nghiệp tính vào chi phí sản xuất kinh doanh qua các thời kỳ sử dụng TSCĐ

Trong quá trình sử dụng, hình thái vật chất ban đầu của TSCĐHH có thể không bị thay đổi nhưng giá trị của chúng thì không thể giữ nguyên mà sẽ bị giảm dần, hay còn gọi là hao mòn dần. Hao mòn chính là thuật ngữ để biểu hiện sự giảm giá trị của TSCĐHH trong quá trình sử dụng. Hao mòn do sự tác động cơ lý hoá trong quá trình sử dụng làm cho TSCĐHH bị cọ xát, bị ăn mòn, bị giảm năng lực sản xuất gọi là hao mòn hữu hình. Hao mòn do sự phát triển của khoa học kỹ thuật làm cho TSCĐHH hiện có trong doanh nghiệp trở nên lạc hậu gọi là hao mòn vô hình. Một TSCĐHH được bảo quản cẩn thận, trong quá trình sử dụng luôn tuân thủ tối đa các điều kiện của kỹ thuật cũng chỉ hạn chế được phần nào chứ không thể hạn chế được hoàn toàn sự ăn mòn, sự cũ đi do tác động của các yếu tố tự nhiên như thời tiết, khí hậu, môi trường. Ngay cả trường hợp TSCĐHH mua về chưa đưa vào sử dụng ngay cũng vẫn bị giảm giá vì sự phát triển của khoa học

kỹ thuật đã cho ra đời những tài sản thay thế có cùng thông số kỹ thuật với giá rẻ hơn hoặc với giá không đổi nhưng có tính năng, tác dụng, công suất cao hơn. Rõ ràng, doanh nghiệp không thể chỉ quan tâm tới hao mòn hữu hình mà bỏ qua hao mòn vô hình vì như thế sẽ làm giảm năng lực sản xuất và năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp. Ngược lại, doanh nghiệp cũng không thể quá lo ngại hao mòn vô hình mà rút ngắn thời gian sử dụng của TSCĐHH một cách bất hợp lý. TSCĐHH vừa đưa vào sử dụng chưa kịp phát huy tác dụng, chưa kịp thu hồi vốn, có thể hơi lạc hậu về công nghệ nhưng các thông số kỹ thuật vẫn còn tốt mà đã bị loại bỏ sẽ gây lãng phí nghiêm trọng, ảnh hưởng tới tính ổn định của sản xuất, lâu dài sẽ có tác động không tốt đối với tình hình tài chính doanh nghiệp.

Như vậy, hao mòn TSCĐHH là một phạm trù khách quan, nằm ngoài ý muốn của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp lại không thể bỏ qua hiện tượng này. Ở góc độ quản lý, xác định giá trị hao mòn của TSCĐHH giúp doanh nghiệp đánh giá mức độ sử dụng tài sản, từ đó có chính sách quản lý cũng như thu hồi vốn đầu tư cho TSCĐHH một cách hợp lý. Ở góc độ kế toán, xác định giá trị hao mòn của TSCĐHH ở mỗi kỳ hoạt động cho phù hợp với lợi ích của việc sử dụng tài sản đó đem lại là yêu cầu hàng đầu để đảm bảo nguyên tắc phù hợp.

Với mục đích xác định giá trị hao mòn của TSCĐHH trong điều kiện không thông qua giá cả thị trường (do tài sản này được đầu tư là để sử dụng lâu dài chứ không phải để bán), các doanh nghiệp, bằng nhận thức chủ quan của mình, đã tìm cách ước tính mức độ hao mòn của tài sản thông qua việc trích khấu hao. Số khấu hao lũy kế của một TSCĐHH đến thời điểm xác định chính là số ước tính chủ quan về giá trị hao mòn của tài sản đó. Việc trích khấu hao giúp doanh nghiệp tạo ra nguồn vốn để phục hồi hay tái đầu tư TSCĐ trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Nói cách khác, trích khấu hao TSCĐHH là nguồn gốc tái sản xuất tư liệu sản xuất.

Việc trích khấu hao có thể được thực hiện theo nhiều phương pháp khác nhau, một số phương pháp đã được chuẩn mực kế toán quốc tế đề cập, một số mới chỉ dừng ở việc nghiên cứu. Về mặt lý thuyết, một phương pháp khấu hao sẽ chỉ là tốt nhất trong

những tình huống nhất định. Chẳng hạn, phương pháp khấu hao đường thẳng dựa trên giả định rằng giá trị kinh tế đạt được từ việc sử dụng tài sản ở mỗi kỳ là như nhau trong khi các phương pháp khấu hao giảm dần lại có xu hướng kết hợp việc giảm chi phí khấu hao với việc tăng chi phí sửa chữa, bảo dưỡng theo thời gian sử dụng tài sản để xác định mức tổng chi phí sử dụng tài sản ổn định qua các năm. Trên thực tế, cũng rất khó xác định 1 phương pháp khấu hao điển hình, sử dụng phương pháp nào hoàn toàn phụ thuộc vào quan điểm của doanh nghiệp. Có quan điểm cho rằng vì khó dự đoán doanh thu phát sinh trong tương lai nên áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng. Quan điểm khác lại cho rằng phương pháp nào có thể giúp ích cho mục tiêu thuế thì nên được lựa chọn vì nó sẽ giúp đơn giản hoá quá trình tính toán. Tuy nhiên, việc doanh nghiệp lựa chọn áp dụng phương pháp khấu hao nào cũng không quá quan trọng bằng việc doanh nghiệp phải có giải trình chi tiết về phương pháp đó trên báo cáo tài chính để giúp những người quan tâm nắm bắt được thông tin một cách trọn vẹn trong mọi tình huống có thể xảy ra.

1.3. Thông tin về giá thực tế của TSCĐHH tại thời điểm xác định - chỉ tiêu “Giá trị còn lại của tài sản cố định hữu hình”

Việc sử dụng chỉ tiêu này một mặt giúp doanh nghiệp nắm được số chi phí về tài sản chưa được phân bổ để từ đó có kế hoạch sử dụng tài sản và phân bổ chi phí cho các kỳ liên quan, mặt khác chỉ tiêu này cung cấp thông tin về giá trị hiện có của TSCĐHH trong tổng tài sản phục vụ cho việc phân tích đánh giá tình hình tài chính của doanh nghiệp tại những thời điểm xác định. Giá trị còn lại được xác định theo một trong hai phương pháp sau:

- Phương pháp 1: Phương pháp giá gốc

Giá trị còn lại được xác định bằng hiệu số giữa nguyên giá và số khấu hao lũy kế.

Do nguyên giá và số khấu hao lũy kế đều là 2 chỉ tiêu đã được kế toán theo dõi và phản ánh nên việc xác định giá trị còn lại của TSCĐHH theo phương pháp này có thể đạt được một cách dễ dàng. Ưu điểm của phương pháp giá gốc là đơn giản dễ thực hiện. Nhược điểm của phương pháp này là độ chính xác không cao. Giá trị còn lại xác định theo phương

pháp này phụ thuộc vào việc doanh nghiệp tính khấu hao như thế nào, cùng một TSCĐHH nhưng nếu doanh nghiệp giảm thời gian khấu hao thì tốc độ giảm giá trị còn lại sẽ tăng lên. Tuy nhiên, trong điều kiện doanh nghiệp hoạt động bình thường, không có biến động gì về tổ chức, sắp xếp lại tài sản cũng như hoạt động doanh nghiệp thì phương pháp này vẫn được sử dụng phổ biến.

- Phương pháp 2: Phương pháp đánh giá lại

Giá trị còn lại của TSCĐHH chỉ được xác định chính xác khi bán chúng trên thị trường. Tuy nhiên, TSCĐHH được đầu tư mua sắm là để sử dụng lâu dài cho quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh nên doanh nghiệp không thể sử dụng cách này. Thay vào đó, doanh nghiệp có thể sử dụng giá thị trường của một TSCĐHH tương đương với TSCĐHH hiện đang sử dụng để đối chiếu và điều chỉnh. Ưu điểm của phương pháp này là cung cấp số liệu thực tế về giá trị còn lại của TSCĐHH. So sánh giá trị còn lại xác định theo phương pháp này với giá trị còn lại xác định theo phương pháp giá gốc sẽ giúp doanh nghiệp có cơ sở đánh giá và xem xét các chính sách quản lý và sử dụng TSCĐHH của mình đã phù hợp hay chưa. Nhược điểm của phương pháp này là việc xác định giá trị của tài sản tương đương với tài sản hiện có của doanh nghiệp là không hề đơn giản; hơn nữa còn tạo ra sự biến động liên tục số liệu về TSCĐHH có thể thể gây khó khăn cho công tác quản lý và kế toán. Vì thế, phương pháp này thường được sử dụng kết hợp với phương pháp giá gốc và đặc biệt có tác dụng trong các trường hợp góp vốn, nhận vốn góp bằng TSCĐHH, sát nhập, giải thể, hay đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp.

Thông qua việc tính toán các chỉ tiêu trên, kế toán ghi nhận, xử lý và cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác về sự biến động, sử dụng TSCĐHH theo từng thứ, từng loại ở từng bộ phận cũng như toàn doanh nghiệp, để làm cơ sở xác định hiệu quả sử dụng TSCĐHH, từ đó đề ra các biện pháp huy động, sử dụng triệt để và hiệu quả hơn TSCĐHH hiện có.

Việc sử dụng 3 chỉ tiêu trên để quản lý TSCĐHH cũng giúp doanh nghiệp xác định chính xác vốn đầu tư bỏ ra, số vốn đã và đang được thu hồi thông qua việc trích khấu hao, từ đó không chỉ tính đúng, tính đủ chi phí mà còn có thể xác định nguồn vốn khấu

hao để tái đầu tư.

2. Kế toán cung cấp thông tin đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐHH trong các doanh nghiệp

Để đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐHH nhằm phục vụ yêu cầu quản lý, các nhà quản trị doanh nghiệp có thể căn cứ vào hệ thống các chỉ tiêu sau:

- Sức sản xuất của TSCĐHH:

$$\text{Sức sản xuất của TSCĐHH} = \frac{\text{Doanh thu (doanh thu thuần) trong kỳ}}{\text{Giá trị TSCĐHH bình quân trong kỳ}}$$

Trong đó: Giá trị TSCĐHH bình quân trong kỳ

$$= \frac{\text{Giá trị TSCĐHH đầu kỳ} + \text{Giá trị TSCĐHH cuối kỳ}}{2}$$

Ý nghĩa: chỉ tiêu này cho biết bình quân 1 đồng giá trị TSCĐHH đầu tư trong kỳ thì thu được bao nhiêu đồng doanh thu hoặc doanh thu thuần. Chỉ tiêu này càng cao càng chứng tỏ tài sản trong doanh nghiệp đang hoạt động tốt và đang góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

2.1. Suất hao phí của TSCĐHH:

$$\text{Suất hao phí của TSCĐHH} = \frac{\text{Giá trị TSCĐHH bình quân trong kỳ}}{\text{Doanh thu (doanh thu thuần) trong kỳ}}$$

Ý nghĩa: ngược với chỉ tiêu về sức sản xuất của TSCĐHH, chỉ tiêu này cho biết muốn tạo ra 1 đồng doanh thu hoặc doanh thu thuần doanh nghiệp cần đầu tư bao nhiêu đồng giá trị TSCĐHH. Suất hao phí của TSCĐHH càng nhỏ càng chứng tỏ hiệu quả của việc đầu tư.

2.2. Suất sinh lời của TSCĐHH:

$$\text{Suất sinh lời của TSCĐHH} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Giá trị TSCĐ bình quân trong kỳ}}$$

Ý nghĩa: đây là chỉ tiêu thể hiện suất sinh lời của TSCĐHH, chỉ tiêu này cho biết cứ 1 đồng giá trị TSCĐHH đầu tư trong kỳ sẽ tạo ra bao nhiêu đồng lợi nhuận. Chỉ tiêu lợi nhuận sử dụng trong công thức này có thể là tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, để giảm ảnh hưởng của số thuế phải nộp nhằm đánh giá thực chất hiệu quả sử dụng tài sản thì chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế thường được sử dụng và dù sử dụng chỉ tiêu nào thì suất

sinh lời của TSCĐHH càng lớn sẽ càng hấp dẫn các nhà đầu tư.

3. Kế toán TSCĐHH cung cấp thông tin nội bộ phục vụ quản trị doanh nghiệp

Hệ thống những chỉ tiêu như nguyên giá, giá trị hao mòn lũy kế, giá trị còn lại, sức sản xuất của TSCĐHH, tỷ suất hao phí hay tỷ suất sinh lời của TSCĐHH... là những chỉ tiêu mang tính quá khứ và mọi đối tượng quan tâm tới tình hình quản lý, sử dụng TSCĐHH trong doanh nghiệp đều có thể có được khi nghiên cứu các báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Tuy nhiên, để đưa ra các quyết định như thay thế máy móc thiết bị, dây chuyền cũ bằng máy móc, thiết bị, dây chuyền mới hoặc cải tạo, nâng cấp chúng để tăng năng lực sản xuất – kinh doanh... thì những thông tin đó là chưa đủ đối với các nhà quản trị doanh nghiệp. Để có được những quyết định loại này, đòi hỏi nhà quản trị phải có thông tin phân tích kết quả kinh doanh trong quá khứ và hiện tại, từ đó nhà quản trị so sánh với hiệu quả của phương án mới và đi đến quyết định có nên lựa chọn phương án mới hay không.

Ngay cả khi đã lựa chọn được phương án kinh doanh, nhà quản trị vẫn cần thông tin để đánh giá tình hình thực hiện mục tiêu, nhiệm vụ đã đề ra trong kế hoạch. Mục đích của việc kiểm soát quá trình thực hiện là tìm ra nguyên nhân chủ quan và khách quan làm phát sinh sự chênh lệch giữa thực tế so với kế hoạch, dự toán, tiêu chuẩn để từ đó có các quyết định điều chỉnh kịp thời. Cơ sở cho các quyết định này là hệ thống số liệu dự toán, kế hoạch hoặc tiêu chuẩn và số liệu phản ánh tình thực hiện các chỉ tiêu.

Hệ thống thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định kể trên được kế toán cung cấp qua các báo cáo quản trị về TSCĐHH thuộc hệ thống báo cáo quản trị của doanh nghiệp (“Báo cáo tình hình thực hiện dự toán chi phí sử dụng TSCĐHH” là một ví dụ). Đây là hệ thống thông tin rất linh hoạt, được tổng hợp phân tích từ nhiều góc độ và được hình thành chỉ để phục vụ cho các nhà quản trị doanh nghiệp. Chính vì vậy, hệ thống thông tin này hoàn toàn mang tính nội bộ và không có tính bắt buộc, các nhà quản trị doanh nghiệp có toàn quyền quyết định và điều chỉnh phù hợp với nhu cầu và

Mẫu: Báo cáo tình hình thực hiện dự toán chi phí sử dụng TSCĐHH

STT	Chỉ tiêu	Các kỳ				Cả năm
		Kỳ 1			
		Thực hiện	Dự toán	Chênh lệch		
I	Chi phí khấu hao TSCĐHH					
1	Nhà xưởng					
2	Máy móc thiết bị					
3	Phương tiện vận tải					
.....					
II	Chi phí bảo dưỡng TSCĐHH					
1	Nhà xưởng					
2	Máy móc thiết bị					
3	Phương tiện vận tải					
.....					
III	Chi phí sửa chữa TSCĐHH					
1	Nhà xưởng					
2	Máy móc thiết bị					
3	Phương tiện vận tải					
.....					

khả năng quản lý doanh nghiệp.

Như vậy, thông tin do kế toán nói chung và kế toán TSCĐHH nói riêng cung cấp có ý nghĩa thiết thực với mọi đối tượng có lợi ích liên quan từ hoạt động của doanh nghiệp, đặc biệt là rất cần thiết cho

các nhà quản trị doanh nghiệp. Khi được tổ chức tốt trên cả 2 phương diện là kế toán tài chính và kế toán quản trị thì kế toán TSCĐHH sẽ thực sự trở thành công cụ hữu hiệu để nâng cao hiệu quả quản lý và sử dụng TSCĐHH trong các doanh nghiệp. □

Tài liệu tham khảo:

1. Nguyễn Năng Phúc (2008), *Giáo trình Phân tích báo cáo tài chính*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
2. Nguyễn Minh Phương, Nguyễn Thị Đông (2002), *Giáo trình Kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.