

BỘ GIÁO DỤC ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH



PHẠM THU HUYỀN

**KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP
Khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc**

CHUYÊN NGÀNH:

KẾ TOÁN

MÃ SỐ:

9.34.03.01

TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SỸ KINH TẾ

HÀ NỘI – 2020

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế ngày càng sâu, chủ trương của Đảng và Nhà nước là ưu tiên phát triển các ngành công nghiệp mũi nhọn đã tạo điều kiện cho các DN khai thác khoáng sản được thành lập ngày càng nhiều để nắm bắt lấy những cơ hội kinh doanh mới phù hợp với quy luật phát triển chung của nền kinh tế.

TSCĐ là nguồn lực quan trọng, chiếm tỷ trọng cao trong các DN. Việc sử dụng và quản lý TSCĐ ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng sản phẩm, dịch vụ, giá thành, đến khả năng cạnh tranh, đứng vững trên thị trường và phát triển của DN. Hơn nữa, khai thác khoáng sản là lĩnh vực sản xuất vật chất đặc biệt nên TSCĐ là bộ phận không thể thiếu được đối với quá trình hoạt động và phát triển của các DN khai thác khoáng sản. Chính vì vậy, một yêu cầu tất yếu đặt ra là phải quản lý tốt TSCĐ trong DN khai thác khoáng sản, muốn vậy công tác hạch toán TSCĐ trong DN khai khoáng phải được tổ chức một cách chặt chẽ và khoa học, phù hợp với thông lệ quốc tế, với chuẩn mực và chế độ kế toán của Nhà nước, phù hợp với khả năng, điều kiện của DN khai thác và đáp ứng được yêu cầu của quản lý.

Để đáp ứng yêu cầu quản lý và từng bước nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD trong các doanh nghiệp khai thác khoáng sản, các chính sách quản lý từng bước được đổi mới, hoàn thiện. Với vai trò là công cụ quản lý kinh tế ở tầm vĩ mô và vi mô, các chính sách về kế toán nói chung, kế toán TSCĐ nói riêng đã và đang được đổi mới, cải tiến và dần hoàn thiện cho phù hợp.

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 khoáng sản khu vực phía Bắc hiện nay, KTQT TSCĐ chưa được các nhà quản trị quan tâm đúng mức, các thông tin thu nhập khi xây dựng các phương án đầu tư (PADT) chưa rõ ràng, đầy đủ, chủ yếu mang tính ước đoán.

Mặt khác, sau khi tìm hiểu tác giả nhận thấy, ở Việt Nam chưa có một công trình nghiên cứu nào xem xét, đề cập đến kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản một cách toàn diện.

Xuất phát từ những lý do trên, tác giả đã lựa chọn đề tài: "**Kế toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc**" làm đề tài nghiên cứu của luận án.

2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án

Trên cơ sở tổng quan các công trình nghiên cứu đã công bố trong nước và ngoài nước về TSCĐ, kế toán TSCĐ trên các nội dung tiêu chuẩn nhận diện TSCĐ; thu nhận, đo lường, ghi nhận, trình bày và cung cấp thông tin kế toán TSCĐ trên cả hai góc độ KTTC và KTQT; nghiên cứu sự hòa hợp giữa kế toán TSCĐ của một số quốc gia với IAS/IFRS, tác giả nhận thấy chưa có nghiên cứu nào nghiên cứu một cách đầy đủ, toàn diện về kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản. Do đó, tác giả rút ra một số vấn đề cần tiếp tục nghiên cứu, phát triển trong luận án như sau:

Thứ nhất, những nghiên cứu trước luận án về thực trạng kế toán TSCĐ trong các DN mới chỉ dừng lại ở mức độ nghiên cứu và đánh giá ở góc độ khái quát trong tất cả các loại hình DN hoặc DN thương mại. Vì vậy, chưa có công trình nào đi sâu phân tích làm rõ những đặc điểm cơ bản của TSCĐ trong DN khai thác khoáng sản đặc biệt là các tài sản đặc trưng của ngành khai thác khoáng sản có tác động đến công tác kế toán TSCĐ với các giao dịch có tính chất đặc thù của các DN này gồm: quyền khai thác khoáng sản, chi phí thăm dò khoáng sản, chi phí hoàn nguyên môi trường tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

Thứ hai, 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 có công trình nào nghiên cứu một cách đầy đủ, toàn diện về kế toán TSCĐ dưới góc độ KTQT. Vì vậy, luận án sẽ tiếp tục nghiên cứu phát triển kế toán TSCĐ dưới cả hai góc độ là KTTC và KTQT nhằm tăng cường hiệu quả sử dụng TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc. Đứng trên quan điểm tổ chức thông tin kế toán, tác giả đi sâu vào nghiên cứu kế toán TSCĐ trong các DN theo quy trình thông tin kế toán (TTKT). Theo đó, kế toán TSCĐ bao gồm ba khâu: thu nhận TTKT; xử lý TTKT; cung cấp TTKT. Từ đó, tác giả vận dụng vào thực tế tiến hành khảo sát, đi sâu nghiên cứu, tìm hiểu thực trạng kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc theo từng nội dung trong các khâu của công tác kế toán đã được xác định. Đồng thời, đề xuất giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán TSCĐ phù hợp với tình hình thực tế tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc góp phần nâng cao chất lượng TTKT, hiệu quả sử dụng, quản lý tốt TSCĐ tại các DN này. Luận án cũng sẽ làm rõ các điều kiện để các DN thực hiện được giải pháp.

Thứ ba, những vấn đề cả về lý thuyết và thực tiễn về kế toán TSCĐ tại các DN đã được các nghiên cứu trước luận án đề cập; tuy nhiên kế toán TSCĐ phụ thuộc nhiều vào chính sách, cách tiếp cận của từng quốc gia trong mỗi thời kỳ nhất định. Chính vì vậy, cần tiếp tục nghiên cứu khung kiến thức nền tảng về kế toán TSCĐ và hệ thống pháp lý của Việt Nam quy định kế toán TSCĐ trong các DN khai khoáng hiện nay. Đồng thời, đánh giá mức độ vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ ở một số quốc gia trên thế giới, rút ra các bài học kinh nghiệm quốc tế cho Việt Nam. Từ đó đề xuất kiến nghị sửa đổi, bổ sung hành lang pháp lý cho kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản để đáp ứng những đòi hỏi của thực ở Việt Nam trong giai đoạn hội nhập và cách mạng công nghệ 4.0 hiện nay.

3. Mục tiêu, nhiệm vụ nghiên cứu của luận án

Mục tiêu tổng quát là nghiên cứu lý thuyết và thực tiễn kế toán TSCĐ trong các DN để hoàn thiện kế toán TSCĐ trong điều kiện mới trên góc độ ứng dụng linh hoạt, tuân thủ ở mỗi ngành kinh doanh trong đó có ngành khai thác khoáng sản. Với mục tiêu nghiên cứu như trên, luận án xác định các nhiệm vụ cụ thể như sau:

- Nghiên cứu kế thừa và làm rõ thêm những vấn đề lý luận về TSCĐ và kế toán TSCĐ theo quy trình trong các doanh nghiệp, bao gồm: thu nhận thông tin, hệ thống hóa và xử lý thông tin, cung cấp thông tin về kế toán TSCĐ. Tìm hiểu xu hướng và kinh nghiệm vận

dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ của một số quốc gia tương đồng với Việt Nam nhằm rút ra những bài học kinh nghiệm cho kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam nói chung, khu vực phía Bắc nói riêng

- Khảo sát, phân tích thực trạng kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc, nhằm khẳng định những kết quả đạt được và hạn chế trong kế toán TSCĐ tại các DN này. Đồng thời chỉ rõ nguyên nhân dẫn đến hạn chế trong kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

- Đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ xuất phát từ tình hình thực tiễn kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc và chỉ rõ điều kiện để thực hiện các giải pháp này.

4. Câu hỏi nghiên cứu

(1). Cơ sở lý luận về TSCĐ, kế toán TSCĐ dưới góc độ KTTC, KTQT là gì?

(2). Xu hướng vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ tại các quốc gia hiện nay như thế nào?

(3). Thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc hiện nay có tuân thủ các quy định pháp lý và cung cấp thông tin đáp ứng được nhu cầu của các đối tượng quan tâm hay không?

(4). Thực trạng các quy định pháp lý về kế toán TSCĐ tại Việt Nam và nhu cầu vận dụng IFRS 6 vào kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam ra sao?

(5). Cần có các giải pháp nào để hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc đáp ứng được yêu cầu quản trị DN và hội nhập quốc tế trong tương lai.

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án

Đối tượng nghiên cứu: Luận án nghiên cứu kế toán TSCĐ trong các DN nói chung, DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc nói riêng trên cả 2 góc độ KTTC và KTQT.

Phạm vi nghiên cứu:

- Về không gian: Luận án không nghiên cứu các DN khai thác khoáng sản nước ngoài hoạt động tại miền Bắc Việt Nam. Các DN khai thác trong mẫu nghiên cứu là độc lập, có nhiệm vụ trình bày thông tin TSCĐ trên các BCTC riêng, không nghiên cứu các thông tin trình bày trên BCTC hợp nhất.

- Về thời gian: Luận án tiến hành nghiên cứu, khảo sát lịch sử phát triển ngành khai thác khoáng sản tầm nhìn đến năm 2030, tác giả đã đưa ra các giải pháp phù hợp với định hướng phát triển của ngành tầm nhìn tới 2030. Số liệu khảo sát thực tế trong các đơn vị được thực hiện qua các năm 2015, 2016, 2017, 2018.

- Về nội dung: Luận án tập trung nghiên cứu cả lý luận và thực tiễn kế toán TSCĐ trên cả 2 góc độ KTTC và KTQT theo quy trình sản xuất cung cấp thông tin kế toán gồm thu nhận thông tin, xử lý thông tin và cung cấp thông tin về TSCĐ đang được các DN khai thác khoáng sản nắm giữ và có quyền sử dụng cho mục đích SXKD của DN. Luận án không nghiên cứu TSCĐ sử dụng cho các mục đích ngoài hoạt động SXKD như mục đích phúc lợi, cho thuê không phát sinh thường xuyên và không phải là đặc thù của DN khai thác khoáng sản. Luận án

tập trung nghiên cứu nội dung về kế toán cho TSCĐ vô hình và TSCĐ hữu hình hình thành từ vốn chủ sở hữu hoặc vốn vay không bao gồm vay dưới hợp đồng thuê tài chính.

6. Phương pháp nghiên cứu luận án

Phương pháp luận chung, phương pháp nghiên cứu định tính, cụ thể gồm:

- Nghiên cứu tài liệu, phân tích, điều tra qua bảng câu hỏi, tổng hợp, thống kê mô tả, so sánh, quy nạp, diễn dịch, kết hợp với phỏng vấn chuyên gia để làm sáng tỏ lý luận và thực tiễn cần nghiên cứu.

- Để đánh giá thực trạng kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc, tác giả thu thập dữ liệu từ hai nguồn: *Nguồn dữ liệu sơ cấp* (Kết quả khảo sát thực tế kế toán TSCĐ tại 70 DN khai thác khoáng sản phía Bắc) và *Nguồn dữ liệu thứ cấp* (BCTC, kết luận của Kiểm toán nhà nước, ...)

7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của Luận án

- Về mặt lý luận: Luận án hệ thống hóa cơ sở lý luận chung về kế toán TSCĐ trong các DN. Khái quát và phân tích các chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam có liên quan tới kế toán TSCĐ. Trên cơ sở nghiên cứu kinh nghiệm vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ của một số quốc gia trên thế giới (Pháp, Trung Quốc), luận án đã rút ra các bài học kinh nghiệm cho kế toán TSCĐ ở Việt Nam. Đồng thời, luận án cũng làm sáng tỏ về kế toán một số loại TSCĐ đặc thù của ngành khai thác khoáng sản gồm: quyền khai thác khoáng sản; chi phí thăm dò khoáng sản và chi phí hoàn nguyên môi trường trong các DN khai khoáng.

- Về mặt thực tiễn: Qua khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc hiện nay, luận án phân tích và chỉ rõ những ưu điểm, những mặt còn hạn chế cũng như nguyên nhân cơ bản của những hạn chế đó. Đặc biệt, luận án đã đi sâu làm rõ các TSCĐ có tính chất đặc thù trong DN khai thác khoáng sản bao gồm: quyền khai thác, chi phí thăm dò khoáng sản và chi phí hoàn nguyên môi trường. Từ đó, luận án đã xây dựng phương hướng và đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc, giúp cho các DN này có cơ sở thông tin cho quản lý có hiệu quả TSCĐ. Các giải pháp đề xuất trong luận án gồm hoàn thiện nhận diện TSCĐ, hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc trên cả hai góc độ KTTC và KTQT. Đồng thời, luận án cũng chỉ rõ các điều kiện cần thiết để triển khai các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ.

8. Nội dung kết cấu của Luận án

Ngoài Mở đầu, Kết luận, Mục lục, Phụ lục và các danh mục tài liệu, nội dung chính của Luận án được trình bày trong 3 chương:

Chương 1: Những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán tài sản cố định trong các doanh nghiệp.

Chương 2: Thực trạng kế toán TSCĐ trong các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực Phía Bắc.

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

CHƯƠNG 1. NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

1.1. Tài sản cố định và nhu cầu thông tin kế toán TSCĐ

1.1.1. Nhận diện TSCĐ trong các DN

Cho đến nay có rất nhiều quan điểm đưa ra các tiêu chuẩn nhận diện TSCĐ khác nhau, tác giả cho rằng: *TSCĐ là những tài sản do đơn vị kế toán cơ sở 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.*

1.1.2. Đặc điểm của TSCĐ ảnh hưởng tới kế toán TSCĐ

Thứ nhất, TSCĐ là những tài sản có giá trị lớn, thuộc quyền quản lý, sử dụng của DN vì vậy cần theo dõi quản lý, chặt chẽ TSCĐ về hiện vật và chất lượng. Đồng thời, DN cần lựa chọn hình thức đầu tư TSCĐ cho phù hợp với nhu cầu, đặc điểm hoạt động SXKD cũng như khả năng tài chính của DN.

Thứ hai, TSCĐ được đầu tư sử dụng cho nhiều kỳ SXKD hoặc nhiều năm hoạt động của DN nên phải quan tâm đến việc bảo vệ, bảo dưỡng, sửa chữa TSCĐ thường xuyên, liên tục nhằm duy trì trạng thái luôn sẵn sàng sử dụng của TSCĐ.

Thứ ba, trong quá trình tham gia vào hoạt động SXKD cho đến khi không sử dụng, do xảy ra hiện tượng hao mòn nên TSCĐ trong DN bị giảm dần về mặt giá trị và giá trị sử dụng. Vì vậy, đòi hỏi DN phải lựa chọn phương pháp tính khấu hao TSCĐ thích hợp nhằm đánh giá gần nhất mức độ hao mòn thực tế của TSCĐ để thu hồi kịp thời, đầy đủ giá trị đã đầu tư cho TSCĐ, nâng cao hiệu năng công tác quản lý và hiệu quả hoạt động kinh doanh.

Thứ tư, TSCĐ có vai trò quan trọng trong việc phản ánh tình hình tài chính của DN và ảnh hưởng đáng kể đến thông tin được trình bày trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh. Chính vì vậy, DN cần quan tâm quản lý tốt và thực hiện kế toán TSCĐ cho phù hợp, phản ánh các thông tin TSCĐ trên BCTC đúng quy định, cung cấp các thông tin kế toán TSCĐ cho các đối tượng có liên quan kịp thời, chính xác.

Thứ năm, hiện nay nhiều doanh nghiệp mua TSCĐ có giá trị lớn nhưng không phát huy được giá trị sử dụng đòi hỏi kế toán TSCĐ cần thực hiện kế toán suy giảm giá trị theo đúng nguyên tắc thận trọng và trọng yếu tránh hiện tượng thổi phồng giá trị tài sản thực của DN.

1.1.3. Phân loại TSCĐ trong các DN

TSCĐ trong DN bao gồm nhiều loại, khác nhau về quy cách, chủng loại, đặc tính kỹ thuật, công dụng và yêu cầu quản lý tài sản. Chính vì vậy, để thuận lợi cho quản lý và hạch toán. DN cần thiết phải tiến hành phân loại TSCĐ theo những tiêu thức nhất định nhằm xác định đối tượng ghi nhận và quản lý TSCĐ. Chủ yếu hiện nay, cơ cấu của TSCĐ được phân loại theo hình thái biểu hiện, mục đích và tình trạng sử dụng, nguồn hình thành TSCĐ.

1.1.4. Nhu cầu thông tin kế toán TSCĐ

Đối với các nhà quản trị doanh nghiệp: Thông tin kế toán TSCĐ phục vụ cho quá trình lập kế hoạch và ra quyết định; tổ chức thực hiện; kiểm tra, đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ góp phần đổi mới cải tiến công tác quản lý của DN.

Đối với các đối tượng bên ngoài: Thông tin kế toán TSCĐ không chỉ phục vụ cho việc quản lý điều hành của DN mà còn phục vụ cho các đối tượng bên ngoài như các nhà đầu tư, ngân hàng và các tổ chức tín dụng, các cơ quan quản lý nhà nước trong việc ra các quyết định thích hợp

1.2. Kế toán TSCĐ trong các DN trên góc độ kế toán tài chính

1.2.1. Thu nhận thông tin kế toán tài chính TSCĐ

Thông tin đầu vào của kế toán TSCĐ được thực hiện bởi nhiều bộ phận khác nhau trong DN qua phương tiện chủ yếu là chứng từ, các tài liệu kế toán liên quan và các trang thiết bị khác. Chứng từ kế toán và các tài liệu liên quan có thể được lập và thực hiện ở những nơi khác nhau, dưới các dạng khác nhau (chứng từ thủ công, chứng từ điện tử), với những qui trình khác nhau tùy thuộc vào bản chất của từng nghiệp vụ, giao dịch hoặc quy định của từng doanh nghiệp, được thu nhận bằng những phương pháp nhất định nhằm phân loại và xử lý theo mục đích sử dụng. Mỗi DN cần căn cứ vào yêu cầu chung về chứng từ kế toán, đặc điểm SXKD và yêu cầu quản lý cụ thể của mình cũng như tùy từng tình huống nghiệp vụ cụ thể phát sinh để xây dựng và vận dụng hệ thống chứng từ kế toán TSCĐ cho phù hợp, đảm bảo cung cấp thông tin đầu vào kịp thời, chính xác cho các đối tượng sử dụng trong các giai đoạn tiếp theo của KTTC.

1.2.2. Xử lý thông tin kế toán tài chính TSCĐ

1.2.2.1. Đo lường giá trị và các chi phí liên quan trong chu kỳ sử dụng

Việc đánh giá TSCĐ trong DN phải tuân thủ các nguyên tắc và giả thiết về kế toán như nguyên tắc giá phí lịch sử, giả định hoạt động liên tục và nguyên tắc phù hợp. 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.

❖ Đo lường giá trị TSCĐ theo mô hình giá gốc

✓ Xác định giá trị ban đầu của TSCĐ

Tại thời điểm xác định giá trị ban đầu, TSCĐ được ghi sổ theo giá gốc. Giá gốc (nguyên giá - NG) của TSCĐ gồm tất cả các chi phí liên quan trực tiếp ban đầu để hình thành TSCĐ. Ngoài việc hướng dẫn đo lường, ghi nhận các TSCĐ thông thường phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) thì IASB còn ban hành CMKT hướng dẫn về đo lường, ghi nhận TSCĐ đặc thù của các DN khai khoáng như sau:

Thứ nhất, về chi phí thăm dò khoáng sản: Theo chuẩn mực BCTC quốc tế 06 - “Thăm dò và đánh giá tài nguyên, khoáng sản” (IFRS 06), chi phí thăm dò khoáng sản được ghi nhận là TSCĐ vô hình. 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.

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 bao gồm toàn bộ các chi phí mà đơn vị đã chi ra để có được quyền khai thác khoáng sản như chi phí làm thủ tục xin cấp giấy phép khai thác, chi phí tiền cấp quyền khai thác.

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), 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. 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. Như vậy chi phí hoàn nguyên là chi phí cấu thành nên NG của TSCĐ hữu hình.

✓ **Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu**

Trong quá trình sử dụng TSCĐ, DN cần bỏ ra các chi phí nhằm duy trì khả năng mang lại lợi ích kinh tế của tài sản trong tương lai như chi phí sửa chữa tài sản được ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ. Nếu chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu kéo dài thời gian sử dụng của TSCĐ hoặc làm gia tăng lợi ích kinh tế trong tương lai của DN từ việc sử dụng TSCĐ thì các khoản chi phí này sẽ được vốn hóa vào nguyên giá ghi nhận ban đầu của TSCĐ và được phân bổ dần vào chi phí SXKD của DN thông qua khấu hao TSCĐ. Theo IFRS 6, khi tính khả thi về kỹ thuật và khả năng về thương mại của tài nguyên khai thác được xác định thì chi phí liên quan đến sự phát triển của tài nguyên đó không được ghi nhận là tài sản thăm dò và định giá. Các khoản chi tiêu cho việc phát triển và khai thác tài nguyên nằm ngoài phạm vi IFRS 6, IAS 16 và IAS 38, DN cần xác định chính sách kế toán để quản lý chi phí đó. Khi đánh giá tính khả thi về kỹ thuật và khả năng về thương mại cần kiểm tra sự tồn tại và trữ lượng của tài nguyên có đủ nguồn lực để tiến hành các hoạt động phát triển. IASB lưu ý rằng sự phát triển của hoạt động thăm dò và định giá một tài nguyên bao gồm các giai đoạn phát triển kế toán của dự án nội bộ. Theo IAS 38, trong giai đoạn phát triển của dự án nội bộ, DN có thể xác định là TSCĐ vô hình và chứng minh rằng nó tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai.

✓ **Hao mòn TSCĐ và xác định giá trị khấu hao của TSCĐ**

Hiện nay có 3 phương pháp xác định giá trị khấu hao TSCĐ cơ bản là: Phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp khấu hao theo sản lượng và phương pháp khấu hao nhanh. Ngoài ra, tùy theo quy định của từng quốc gia, DN có thể sử dụng thêm một số phương pháp khác như: phương pháp thanh lý, phương pháp thay thế...Việc xác định phương pháp khấu hao và ước tính thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ là vấn đề hoàn toàn mang tính xét đoán. Vì vậy, việc trình bày các phương pháp khấu hao áp dụng và thời gian sử dụng hữu ích ước tính của TSCĐ cho phép người sử dụng BCTC xem xét mức độ đúng đắn của các chính sách kế toán do lãnh đạo đề ra, làm cơ sở để so sánh với các DN khác. Riêng đối với những tài sản thăm dò và định giá vô hình có thời gian sử dụng thì IFRS 6 cho rằng phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần là thích hợp nhất.

✓ **Xác định giá trị tổn thất TSCĐ**

Trong Chuẩn mực quốc tế IAS 36 “Tổn thất tài sản” yêu cầu nếu tài sản có dấu hiệu suy giảm giá trị tại thời điểm lập BCKT và DN có ý định tiếp tục sử dụng TSCĐ đó trong

hoạt động kinh doanh của mình thì cần phải xác định giá trị tồn thất của TSCĐ để thực hiện kế toán suy giảm giá trị. Khác với IAS 36, khi đề cập đến tồn thất tài sản thăm dò và định giá, IFRS 6 cho rằng, tài sản này sẽ được đánh giá tồn thất khi: (1) Quyền thăm dò của DN trong một khu vực xác định đã hết hiệu lực hay hết hiệu lực trong tương lai gần, và không có hy vọng được phục hồi lại quyền thăm dò; (2) Chi phí trọng yếu cho hoạt động thăm dò và định giá tài nguyên trong một khu vực cụ thể không được ghi nhận trong ngân sách hay dự toán chi phí; (3) Việc thăm dò và định giá tài nguyên trong một khu vực nhất định không phát hiện ra khả năng sinh lời của tài nguyên và doanh nghiệp quyết định đình chỉ hoạt động trong khu vực đó; (4) Mặc dù việc phát triển trong một khu vực nhất định có khả năng thực hiện, có đầy đủ dữ liệu chỉ ra rằng giá trị ghi sổ của tài sản thăm dò và định giá sẽ không có khả năng thu hồi đầy đủ trong giai đoạn phát triển thành công hoặc bán ra. Ngoài ra, IFRS 6 áp dụng một cách đặc biệt đơn vị tạo tiền (CGU) cho tài sản thăm dò và định giá.

✓ **Xác định giá trị còn lại của TSCĐ sau mỗi kỳ kế toán**

Giá trị còn lại của TSCĐ chính là giá trị TSCĐ đã đầu tư và chưa phân bổ vào chi phí, nó phản ánh giá trị của TSCĐ trong tổng giá trị tài sản, đánh giá phần nào năng lực SXKD của DN, giúp DN có kế hoạch thu hồi vốn, tái đầu tư và đánh giá tình hình tài chính của DN. Theo mô hình giá gốc Giá trị còn lại là hiệu số nguyên giá và giá trị hao mòn TSCĐ của TSCĐ.

✓ **Giá trị TSCĐ khi dừng ghi nhận**

Khi TSCĐ được thanh lý hoặc không còn khả năng mang lại lợi ích kinh tế tương lai từ việc sử dụng TSCĐ thì DN cần dừng ghi nhận TSCĐ (IAS 16). Trường hợp TSCĐ không còn mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN, khi đó DN không có nhu cầu sử dụng lâu dài nên theo yêu cầu của Chuẩn mực báo cáo tài chính số 05 (IFRS 05), DN phải tách các TSCĐ này ra trình bày thành mục riêng là Tài sản dài hạn sẵn sàng để bán. Nguyên tắc ghi nhận giá trị của Tài sản dài hạn sẵn sàng để bán là giá thấp hơn trong hai giá trị hợp lý trừ chi phí bán và giá trị ghi sổ. Tài sản đã được phân loại thành tài sản nắm giữ để bán thì không được trích khấu hao.

❖ **Đo lường giá trị TSCĐ theo mô hình 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 TSCĐ theo mức giá chung: Kế toán đo lường và ghi nhận ban đầu TSCĐ theo mức giá chung dựa trên nền tảng của hệ thống giá gốc. Tại thời điểm lập BCTC, tất cả các khoản mục của Bảng cân đối kế toán (BCĐKT) trong đó có TSCĐ được kế toán sử dụng một chỉ số giá để điều chỉnh là chỉ số giá tiêu dùng hoặc chỉ số giá giảm phát.

Đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá hiện hành: Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, TSCĐ được đo lường theo giá gốc. Sau ghi nhận ban đầu, TSCĐ của DN được ghi nhận theo 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. Theo cơ sở giá hiện hành, giá hiện hành của TSCĐ được xác định mỗi khi lập BCTC.

Đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá đầu ra: Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, kế toán ghi nhận tăng TSCĐ theo giá đầu tư tương tự như cơ sở giá gốc. 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. 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. Trên BCĐKT, TSCĐ được trình bày theo giá đầu ra.

Đo lường và ghi nhận TSCĐ theo giá trị hợp lý: Tại thời điểm ghi nhận ban đầu và sau ban đầu, TSCĐ được ghi sổ theo 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. 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...

1.1.1.2. Ghi nhận tài sản cố định

Để phân loại thông tin KTTTC theo từng đối tượng kế toán được thực hiện thuận lợi thì không thể thiếu được phương pháp tài khoản kế toán. Do vậy, việc xây dựng một hệ thống tài khoản kế toán phù hợp cho DN phục vụ ghi nhận thông tin kế toán có vai trò vô cùng quan trọng. Do yêu cầu và tính chất thông tin KTTTC cung cấp, hệ thống sử dụng chủ yếu các tài khoản tổng hợp cấp 1, cấp 2 theo quy định, được mã hóa sẵn trên phần mềm và kế toán không thể chỉnh sửa, thay đổi các tài khoản này. Dữ liệu sau khi tính toán sẽ tự động cập nhật lên tài khoản kế toán thông qua các bút toán định khoản của kế toán. Muốn xây dựng một hệ thống tài khoản kế toán TSCĐ phù hợp cho DN, DN cần căn cứ vào các quy định cụ thể của Nhà nước về hệ thống tài khoản để vận dụng cho phù hợp.

1.2.3. Trình bày và cung cấp thông tin TSCĐ trên BCTC

1.2.3.1. Trình bày và cung cấp thông tin kế toán TSCĐ theo mô hình giá đánh giá lại

Hiện nay, theo yêu cầu của IAS 16 và IAS 38, các DN phải trình bày đầy đủ trên BCTC các thông tin TSCĐ về phương pháp cơ bản xác định nguyên giá; phương pháp khấu hao được sử dụng; chu kỳ sống hay tỷ lệ khấu hao; tổng giá trị và khấu hao lũy kế và tổn thất của tài sản; nhất quán phương pháp khấu hao như trường hợp lắp thêm, tháo dỡ, mua thông qua hợp nhất kinh doanh, giá trị đánh giá tăng hay giảm, tổn thất tài sản, bù đắp tổn thất tài sản, khấu hao, thay đổi khác...

1.2.3.1. Trình bày và cung cấp thông tin kế toán TSCĐ theo mô hình giá đánh giá lại

Trình bày thông tin TSCĐ theo mức giá chung

Tại thời điểm lập BCTC, tất cả các khoản mục của BCĐKT 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.

Trình bày thông tin TSCĐ theo giá hiện hành

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.

Trình bày thông tin TSCĐ theo giá đầu ra

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.

Trình bày thông tin TSCĐ theo giá trị hợp lý

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

1.3. Kế toán TSCĐ trong các DN trên góc độ kế toán quản trị

1.3.1. Thu nhận thông tin kế toán quản trị TSCĐ

Để thực hiện các chức năng quản trị, ngoài sử dụng các thông tin quá khứ giống KTTC, KTQT còn thu nhận thêm các thông tin dự báo vì vậy DN có thể thiết kế các chứng từ chi tiết phù hợp, phản ánh đầy đủ các yếu tố, nội dung để phục vụ cho việc xử lý, và lập báo cáo kế toán quản trị, đáp ứng yêu cầu quản lý nội bộ. Ngoài ra, các thông tin thu nhận về TSCĐ còn được thể hiện trên những tài liệu là thông tin đầu ra của các bộ phận khác. Kế toán quản trị có thể sử dụng thêm các phương pháp như: phương pháp quan sát, thực nghiệm, thăm dò dư luận, phương pháp điều tra trực tiếp, phỏng vấn... Các kỹ thuật được sử dụng khi thu nhận là: phân tích, chọn mẫu, tổng hợp và ước tính để thu thập thông tin sơ cấp hoặc thu thập thông tin thứ cấp từ sách, báo, các báo cáo đã lập.

1.3.2. Xử lý thông tin kế toán quản trị TSCĐ

Quá trình xử lý thông tin kế toán quản trị TSCĐ gắn liền với nhu cầu quản trị theo các chức năng: lập kế hoạch và ra quyết định về TSCĐ; tổ chức thực hiện quyết định về TSCĐ; kiểm tra và đánh giá tình hình quản lý và sử dụng TSCĐ.

1.3.3. Trình bày và cung cấp thông tin TSCĐ trên Báo cáo quản trị

Thông tin KTQT về TSCĐ mà hệ thống cung cấp được phản ánh trên công cụ chủ yếu là các báo cáo quản trị. Tùy theo yêu cầu, khả năng quản lý của nhà quản trị các cấp trong từng DN, từng đơn vị nội bộ DN mà việc xây dựng hệ thống báo cáo quản trị nói chung, báo cáo quản trị về TSCĐ nói riêng có thể khác nhau về số lượng biểu mẫu, danh mục các chỉ tiêu cũng như kết cấu báo cáo.

1.4. Các trường phái vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ tại một số quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho kế toán Việt Nam

1.4.1. Xu hướng vận dụng IAS/IFRS trên thế giới

Xu thế hội nhập quốc tế diễn ra ngày càng mạnh mẽ dẫn đến sự hòa hợp và hội tụ của các quốc gia về kế toán quốc tế, đòi hỏi các quốc gia phải quan tâm sửa đổi, bổ sung, hoàn thiện hệ thống khuôn khổ pháp lý về kế toán của mình. Tuy nhiên, mỗi một quốc gia do những khác biệt về môi trường pháp lý, tình hình chính trị, văn hóa, xã hội khác nhau nên đã có phương thức hội tụ khác nhau.

1.4.2. Vận dụng IAS/IFRS trong kế toán TSCĐ tại một số quốc gia

Tại Việt Nam do đặc điểm của thể chế chính trị, hệ thống kế toán hiện nay đang nghiêng nhiều hơn về hướng kế toán theo Dân luật giống các nước Pháp, Đức... vì vậy tác giả đã lựa chọn kế toán TSCĐ của Pháp (theo Dân luật và hội tụ CMKT quốc tế từng phần) để

nghiên cứu, học tập kinh nghiệm cho kế toán TSCĐ ở Việt Nam trong việc vận dụng IAS/IFRS. Ngoài ra, tác giả cũng lựa chọn nghiên cứu thêm về kế toán TSCĐ tại Trung Quốc. Theo tác giả, Trung Quốc là quốc gia có sản lượng khai thác khoáng sản hàng đầu thế giới và có nền kinh tế chuyển đổi, có nhiều điểm tương đồng với Việt Nam.

1.4.3. Bài học kinh nghiệm cho việc nghiên cứu vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ trong các DN ở Việt Nam

+ *Về cơ sở để hoàn thiện kế toán TSCĐ của Việt Nam*: Cơ sở để hoàn thiện kế toán TSCĐ của Việt Nam là chuẩn mực kế toán quốc tế.

+ *Về việc vận dụng thông lệ kế toán quốc tế*: Kế toán Việt Nam cần không ngừng hoàn thiện để phù hợp với thông lệ chung của kế toán quốc tế nhưng cũng phải đảm bảo phù hợp với điều kiện phát triển của quốc gia nhất là trong điều kiện hiện nay khi kinh tế thị trường còn nhiều hạn chế.

+ *Về các thuật ngữ trong chuẩn mực kế toán TSCĐ*: Các thuật ngữ được sử dụng trong chuẩn mực kế toán Việt Nam cần phải chính xác nhưng đơn giản, dễ hiểu và thông dụng để tạo điều kiện thuận lợi cho người học và người làm kế toán vận dụng vào thực tế.

+ *Về tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ*: về cơ bản các nước là có quy định tương đối giống trong quy định về tiêu chuẩn ghi nhận của chuẩn mực kế toán quốc tế nên Việt Nam cũng cần tuân thủ theo quy định chung của hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế nhưng cần cụ thể hóa các tiêu chuẩn này theo điều kiện của Việt Nam trong từng giai đoạn cụ thể.

+ *Về đánh giá TSCĐ*: Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 03 và VAS 04 thì chỉ sử dụng phương pháp giá gốc để đánh giá TSCĐ. Thông thường giá trị của tài sản sau khi đánh giá lại sẽ thấp hơn do năng suất lao động xã hội ngày càng tăng hoặc do tiến bộ khoa học kỹ thuật phát triển, công cụ máy móc, thiết bị ngày càng hiện đại hơn làm cho TSCĐ cũ bị lạc hậu do đó hầu hết các TSCĐ đều khó giữ được giá trị ban đầu, cần phải tiến hành đánh giá lại.

+ *Về thu nhận, xử lý và trình bày thông tin kế toán TSCĐ*: kế toán tổn thất TSCĐ chưa được đề cập đến ở Việt Nam. Vì vậy, trong tương lai gần, chế độ kế toán cần bổ sung thêm các quy định về kế toán tổn thất TSCĐ.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Chương 1 của luận án đã đề cập đến những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán TSCĐ trong các doanh nghiệp trên nhiều khía cạnh như: tiêu chuẩn nhận diện TSCĐ; đặc điểm và cơ cấu TSCĐ; vai trò của thông tin kế toán TSCĐ đối với quản lý; nội dung kế toán tài chính và kế toán quản trị TSCĐ. Nền tảng công tác kế toán TSCĐ của nhiều nước trên thế giới là chuẩn mực kế toán quốc tế. Đồng thời, luận án cũng phân tích xu hướng vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ trên thế giới và thực trạng vận dụng IAS/IFRS vào hệ thống kế toán TSCĐ của 2 quốc gia có nhiều tương đồng với Việt Nam là Trung Quốc, Pháp. Đây là những cơ sở lý luận quan trọng để xem xét, đánh giá thực trạng vận dụng chế độ kế toán đó trong các doanh nghiệp khai thác khoáng sản ở Việt Nam, từ đó đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các DN nhằm đáp ứng yêu cầu của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế.

CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC KHOÁNG SẢN KHU VỰC PHÍA BẮC

2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

2.1.1. Tài nguyên khoáng sản khu vực phía Bắc

Khu vực phía Bắc là là khu vực có lịch sử phát triển địa chất lâu dài, các quá trình phong hóa liên tục đã tạo điều kiện thuận lợi cho sự hình thành nhiều loại khoáng sản.

2.1.2. Đặc điểm tổ chức quản lý và hoạt động khai khoáng của các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc

2.1.2.1. Lịch sử hình thành và phát triển của các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

Công nghiệp khai khoáng Việt Nam hình thành từ cuối thế kỷ 19 do Pháp khởi xướng. Cho đến nay với tiềm năng khoáng sản phong phú và đa dạng, Khu vực phía Bắc đã thành lập nhiều DN khai thác khoáng sản, đem lại hiệu quả kinh tế cao, góp phần phát triển kinh tế đất nước.

2.1.2.2. Đặc điểm tổ chức quản lý của các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

Về loại hình sở hữu doanh nghiệp

Trong 70 DN có chức năng khai thác khoáng sản khảo sát thu được, có 45/70 DN có sự đầu tư vốn của nhà nước và 25/70 DN ngoài quốc doanh.

Về mô hình tổ chức bộ máy quản lý

Có 62/70 công ty được tổ chức theo mô hình ba cấp (Công ty - Xí nghiệp/Tổ - Đội/Phân xưởng), 8/70 công ty tổ chức quản lý theo mô hình hai cấp, đây đều là các công ty cổ phần có kiểu tổ chức mà công ty chỉ có các đội sản xuất, dưới đội là các tổ. Từ thực tế khảo sát cho thấy, dù theo mô hình nào thì Ban giám đốc công ty sẽ điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty

2.1.2.3. Đặc điểm công tác kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

Chính sách kế toán áp dụng.

Hiện nay các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc 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”.

Ứng dụng công nghệ thông tin trong kế toán.

Có 64/70 DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc được khảo sát đã ứng dụng CNTT thông qua các phần mềm kế , Có 6/70 DN đã sử dụng Excel để ghi sổ.

Phân công lao động kế toán TSCĐ

Có 65/70 các DN khai thác khoáng sản được khảo sát không có sự phân biệt giữa kế toán TSCĐ và kế toán nói chung. Có 5/70 DN có nhóm lao động chuyên trách phân hành kế toán TSCĐ.

2.1.2.4. Đặc điểm hoạt động khai thác khoáng sản tác động đến kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

Thứ nhất, hoạt động khai thác khoáng sản bao gồm các hoạt động chính như thăm dò địa chất, đầu tư xây dựng mỏ, khai thác, vận chuyển, sàng tuyển, làm giàu khoáng sản để có sản phẩm tinh chế dùng trong các ngành kinh tế khác vì vậy đòi hỏi các DN khai thác khoáng sản cần đầu tư vốn lớn cho TSCĐ để liên tục đổi mới công nghệ tiên tiến, hiện đại. Do vậy, DN cần có kế hoạch đầu tư và khấu hao cho phù hợp.

Thứ hai, sản phẩm khai thác có tính chất cố định tại nơi sản xuất, khi hoàn thành khai thác phải vận chuyển quặng thô về tập trung tại các nhà máy tuyển để sàng lọc. Do đó, ngoài việc đầu tư các TSCĐ chuyên dùng cho khai thác, DN còn phải đầu tư thêm các TSCĐ cần thiết khác quan khác như: xe máy vận chuyển, nhà tạm phục vụ nhân công tại vùng khai thác...Điều này đã làm ảnh hưởng lớn đến cơ cấu TSCĐ của DN khai khoáng.

Thứ ba, các mỏ khoáng sản rải rác khắp nơi, tách rời với bộ phận kế toán của đơn vị chủ quản. Đặc điểm này đòi hỏi kế toán phải ghi nhận, theo dõi, quản lý việc sử dụng và tổ chức phân bổ khấu hao TSCĐ thật hợp lý cho các đối tượng sử dụng, đặc biệt là khâu kiểm kê TSCĐ.

Thứ tư, trong quá trình khai thác máy móc thiết bị phải di chuyển thường xuyên nên có những máy móc thiết bị chỉ chuyên dùng cho từng khai trường, điều này có thể làm cho TSCĐ dễ bị hư hỏng, nguy cơ giảm giá của TSCĐ rất cao nên các DN khai khoáng cần quan tâm tới vấn đề sửa chữa TSCĐ, đồng thời sẽ phải xem xét để ghi nhận tổn thất tài sản cho những máy móc thiết bị sử dụng khai thác khoáng sản chuyên dùng.

Thứ năm, khai thác khoáng sản là một ngành sản xuất đặc thù, do đó các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc 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 cần có điểm khác biệt so với kế toán những TSCĐ thông thường khác dùng cho SXKD.

2.1.2.3. Đặc điểm công tác kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

Chính sách kế toán áp dụng.

Các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc 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”. Vận dụng chính sách kế toán theo các quy định trên đã giúp cho các DN khai thác khoáng sản phía Bắc có một hành lang pháp lý rõ ràng, chuẩn mực; góp phần minh bạch hóa thông tin kế toán cung cấp.

Ứng dụng công nghệ thông tin trong kế toán.

DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc được khảo sát đã ứng dụng CNTT thông qua các phần mềm kế toán, Có 6/70 DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc được khảo sát chưa có phần mềm kế toán nhưng đã sử dụng Excel để ghi sổ

Phân công lao động kế toán TSCĐ

Trong số 70 DN khảo sát, chỉ có 5/70 DN có nhóm lao động chuyên trách phân hành kế toán TSCĐ.

2.1.2.4. Đặc điểm hoạt động khai thác khoáng sản tác động đến kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

Thứ nhất, hoạt động khai thác khoáng sản bao gồm các hoạt động chính như thăm dò địa chất, đầu tư xây dựng mỏ, khai thác, vận chuyển, sàng tuyển đòi hỏi các DN khai thác khoáng sản cần đầu tư vốn lớn cho TSCĐ để liên tục đổi mới công nghệ tiên tiến, hiện đại, có kế hoạch đầu tư và khấu hao cho phù hợp.

Thứ hai, sản phẩm khai thác có tính chất cố định tại nơi sản xuất, khi hoàn thành khai thác phải vận chuyển quãng thô về tập trung tại các nhà máy tuyển để sàng lọc vì vậy ngoài việc đầu tư các TSCĐ chuyên dùng cho khai thác, DN còn phải đầu tư thêm các TSCĐ khác như: xe máy vận chuyển, nhà tạm phục vụ nhân công tại vùng khai thác...Điều này đã làm ảnh hưởng lớn đến cơ cấu TSCĐ của DN khai khoáng.

Thứ ba, các mỏ khoáng sản rải rác khắp nơi, tách rời với bộ phận kế toán của đơn vị chủ quản. Đặc điểm này đòi hỏi kế toán phải ghi nhận, theo dõi, quản lý việc sử dụng và tổ chức phân bổ khấu hao TSCĐ thật hợp lý cho các đối tượng sử dụng, đặc biệt là khâu kiểm kê TSCĐ.

Thứ tư, trong quá trình khai thác máy móc thiết bị phải di chuyển thường xuyên nên có những máy móc thiết bị chỉ chuyên dùng cho từng khai trường, điều này có thể làm cho TSCĐ dễ bị hư hỏng, nguy cơ giảm giá của TSCĐ rất cao. Do vậy các DN khai khoáng cần quan tâm tới vấn đề sửa chữa TSCĐ, đồng thời sẽ phải xem xét để ghi nhận tổn thất tài sản cho những máy móc thiết bị sử dụng khai thác khoáng sản chuyên dùng.

Thứ năm, khai thác khoáng sản là một ngành sản xuất đặc thù, do đó các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc 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 cần có điểm khác biệt so với kế toán những TSCĐ thông thường khác dùng cho SXKD.

2.2. Khái quát về TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc

2.2.1. Nhận diện TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc

Đề được ghi nhận là TSCĐ, tài sản của DN phải thỏa mãn 4 tiêu chuẩn tuy nhiên, việc hiểu và vận dụng 2 tiêu chuẩn “**Nguyên giá được xác định một cách tin cậy**” và “**lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó**” tại các DN khảo sát còn khá mơ hồ, chưa cụ thể.

Khảo sát về chi phí thăm dò và đánh giá tài nguyên khoáng sản: Theo kết quả khảo sát thực tế 70/70 DN được khảo sát đều không vốn hóa chi phí khoan thăm dò ban đầu và chi phí khoan thăm dò bổ sung vào giá trị TSCĐ.

Khảo sát về quyền khai thác khoáng sản: Theo kết quả khảo sát có 17/70 doanh nghiệp (chiếm 24,3%) ghi nhận quyền khai thác khoáng sản vào TSCĐ vô hình còn lại cho rằng quyền khai thác chưa đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ, việc khai thác chưa chắc đã đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp do trữ lượng khoáng sản chỉ là dự kiến, thực tế khai thác có thể khác. Cá biệt, có DN còn không thống nhất được việc ghi nhận quyền khai thác khoáng sản là TSCĐ vô hình hay chi phí trả trước dài hạn.

Khảo sát về chi phí hoàn nguyên môi trường: Theo khảo sát, có tới 43/70 DN khai thác đã phát sinh chi phí hoàn nguyên và đều không được vốn hóa chi phí hoàn nguyên vào giá trị TSCĐ vô hình.

2.2.2. Phân loại TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc

Theo kết quả khảo sát thì 100% các DN được khảo sát thì cơ cấu TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản phía Bắc được phân loại theo hình thái biểu hiện.

2.2.3. Đặc điểm của TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản phía Bắc

Thứ nhất, TSCĐ chiếm tỷ trọng cao trong tổng giá trị tài sản của DN khai khoáng đặc biệt là các TSCĐ loại thụ động như hầm lò, nhà cửa, kho tàng, các phương tiện, công cụ, máy móc, thiết bị khai thác... Hơn nữa thời gian hình thành nên TSCĐ thường dài làm vòng quay vốn cố định của DN chậm.

Thứ hai, trong các DN khai thác khoáng sản ngoài các TSCĐ thông thường giống nhau ở các DN công nghiệp còn có các TSCĐ chuyên dùng, đặc thù theo ngành, đòi hỏi vốn đầu tư lớn, mức độ rủi ro do giảm giá trị sử dụng cao như máy ép than, máy phân tích quang phổ, hệ thống sàng lọc tuyển, dầm cầu trục...

Thứ ba, TSCĐ của DN khai khoáng thường làm việc trong điều kiện đặc biệt như các hầm lò, trên các quả đồi, dãy núi mà đường đi lại chưa có làm TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản có mức độ hao mòn hữu hình cao hơn so với TSCĐ của các DN công nghiệp thuộc các lĩnh vực khác.

Thứ tư, các máy móc thiết bị khai thác khoáng sản trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc phần lớn có xuất xứ từ nhóm các nước Nhật Bản, G8 và Bắc Âu để phục vụ cho khai thác hay chế tạo vật liệu nổ với mục tiêu tăng năng lực cạnh tranh, tạo ra sản phẩm có tính ưu việt nhất, đạt năng suất chất lượng cao. Điều này làm cho TSCĐ dễ bị lỗi về công nghệ tạo ra hao mòn vô hình đòi hỏi DN phải có chính sách khấu hao nhanh hơn các TSCĐ khác.

Thứ năm, TSCĐ hữu hình chiếm tỷ lệ cao trong tổng tài sản, trong đó chủ yếu bao gồm nhà cửa, máy móc thiết bị chuyên ngành khai khoáng và phương tiện vận tải như: Nhà làm việc, hệ thống hầm lò, máy nén khí, cần trục, máy xúc...TSCĐ vô hình chiếm tỷ trọng nhỏ, chủ yếu gồm quyền sử dụng đất, phần mềm quản lý và quyền khai thác khoáng sản.

Thứ sáu, TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc chủ yếu được tài trợ từ nguồn vốn góp của chủ sở hữu, vốn tự bổ sung và vốn vay dài hạn.

2.3. Thực trạng KTTTC TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản phía Bắc

2.3.1. Thu nhận thông tin kế toán tài chính TSCĐ

Tại các công ty khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc được khảo sát, phương tiện được sử dụng chủ yếu để thu nhận thông tin kế toán TSCĐ là các chứng từ kế toán, hồ sơ, giấy tờ tài liệu đi kèm liên quan đến TSCĐ để phản ánh, ghi chép các giao dịch kinh tế phát sinh.

2.3.2. Xử lý thông tin kế toán tài chính TSCĐ

2.3.2.1. Đo lường giá trị TSCĐ

Để đo lường giá trị TSCĐ, các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc sử dụng mô hình giá gốc thông qua 3 chỉ tiêu cơ bản là: Nguyên giá, Giá trị hao mòn và GTCL của

TSCĐ. Tại 100% các DN được khảo sát, nếu chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu giúp kéo dài thời gian sử dụng của TSCĐ hoặc làm gia tăng lợi ích kinh tế trong tương lai của DN từ việc sử dụng TSCĐ thì các khoản chi phí này sẽ được DN vốn hóa vào nguyên giá TSCĐ và được phân bổ dần vào chi phí SXKD thông qua khấu hao TSCĐ. Ngược lại, các chi phí phát sinh không đủ điều kiện vốn hóa được DN khai thác khoáng sản này ghi nhận ngay vào chi phí SXKD trong kỳ phát sinh (nếu nhỏ) hoặc các kỳ trước khi phát sinh (nếu có trích trước) hoặc các kỳ sau khi phát sinh (nếu giá trị lớn, cần phân bổ, không có trích trước).

Qua khảo sát thực tế cho thấy 64,3% (36/70) các DN khai thác khoáng sản đều đã bắt đầu thu nhận, xem xét đến những thông tin ban đầu liên quan đến khoản tổn thất về TSCĐ tuy nhiên chưa có đơn vị nào thực hiện kế toán suy giảm giá trị. Luận án cũng tiến hành khảo sát ý kiến các nhân viên kế toán tại đơn vị và các chuyên gia về việc thực hiện kế toán suy giảm giá trị TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản.

2.3.2.2. Ghi nhận thông tin kế toán tài chính TSCĐ

Theo kết quả tổng hợp, 70/70 DN trong mẫu khảo sát đều thực hiện ghi nhận thông tin KTTTC về TSCĐ tuân thủ theo chuẩn mực, chế độ kế toán do Nhà nước quy định

2.3.3. Trình bày và cung cấp thông tin TSCĐ trên BCTC

Khảo sát BCTC các DN cho thấy các thông tin này chỉ được hoàn chỉnh trên báo cáo của các DN lớn, đặc biệt là các DN cổ phần đã niêm yết trên thị trường chứng khoán; còn ở các DN quy mô nhỏ và vừa thì thông tin chỉ dừng lại ở mức số liệu tổng hợp

2.4. Thực trạng KTQT TSCĐ trong các DN khai thác phía Bắc

2.4.1. Thu nhận thông tin kế toán quản trị TSCĐ

Theo kết quả khảo sát, phỏng vấn và quan sát cho thấy, thu nhận thông tin về TSCĐ gồm 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... và các thông tin tương lai là các thông tin về dự toán dòng thu, giá cả trên thị trường của TSCĐ; thông tin về đặc tính, công dụng và các thông số kỹ thuật của TSCĐ sắp đầu tư. Quy chế phối hợp công việc giữa bộ phận KTQT TSCĐ với các phòng ban liên quan vẫn chưa chặt chẽ dẫn tới vai trò của KTQT TSCĐ tại nhiều DN chưa được phát huy hết vai trò.

2.4.2. Xử lý thông tin kế toán quản trị TSCĐ

2.4.2.1. Xử lý thông tin KTQT phục vụ chức năng lập kế hoạch và ra các quyết định TSCĐ

Các quyết định liên quan đến TSCĐ bao gồm: đầu tư, sử dụng, khấu hao, sửa chữa và thải loại. Nhà quản trị hoàn toàn phụ thuộc vào các thông tin dự báo thu nhận được về kế hoạch SXKD của DN, khả năng và tiềm lực kinh tế của đơn vị, mục tiêu, chính sách của DN trong từng thời kỳ... để lựa chọn ra quyết định cho phù hợp. Hiện nay, việc lập kế hoạch đầu tư trước khi mua sắm, xây dựng TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc được khảo sát còn mang tính tùy ý, có DN lập kế hoạch có DN không. Tuy nhiên, nếu có lập kế hoạch TSCĐ (51/70 DN) thì thường do kế toán nội bộ DN lập, không công bố thông tin ra bên ngoài và lập ở mức độ rất sơ sài.

2.4.2.2. Xử lý thông tin KTQT phục vụ chức năng tổ chức thực hiện quyết định trong quản lý TSCĐ

Để đáp ứng nhu cầu thông tin về tổ chức thực hiện các quyết định TSCĐ, có 20% DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc được khảo sát đều mở thẻ TSCĐ cho từng tài sản và 100% ghi sổ chi tiết phản ánh biến động của TSCĐ, tuy nhiên mức độ phản ánh của thông tin phụ thuộc vào yêu cầu quản lý của nhà quản trị và phần mềm kế toán sử dụng tại mỗi DN.

2.4.2.3. Xử lý thông tin KTQT phục vụ chức năng kiểm tra, đánh giá tình hình sử dụng TSCĐ

Hầu hết các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc có thực hiện phân tích, đánh giá tình hình trang bị và hiệu quả sử dụng tài sản nói chung, hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng nhưng phần lớn các DN này (57/70 DN) mới chỉ đánh giá tình trạng sử dụng TSCĐ về mặt kỹ thuật trên góc độ xem xét linh kiện bị hư hỏng, mức độ hư hỏng, phương án sửa chữa... Rất ít các DN (13/70 chiếm 19% DN được khảo sát) sử dụng các chỉ tiêu tài chính để xử lý thông tin kế toán phục vụ cho chức năng kiểm tra, đánh giá tình hình quản lý và sử dụng TSCĐ.

2.4.3. Trình bày và cung cấp thông tin TSCĐ trên Báo cáo kế toán quản trị

Qua thực tế khảo sát, 70/70 DN khai thác khoáng sản phía Bắc đều đã lập các báo cáo kế toán quản trị về TSCĐ, tuy nhiên mẫu báo cáo còn sơ sài, tính hữu dụng chưa cao.

2.5. Đánh giá nhu cầu vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam

2.5.1. Đánh giá xu hướng vận dụng IAS/IFRS vào kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam

Mặc dù không thuộc nhóm các quốc gia vận dụng 100% CMKT quốc tế nhưng hệ thống CMKT Việt Nam ban hành trong những thời gian vừa qua đã có sự tương đồng rất cao so với CMKT quốc tế. Tuy nhiên, khi xây dựng hệ thống CMKT quốc gia, Bộ Tài chính cũng có một số điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện kinh tế - xã hội ở Việt Nam.

2.5.2. Khảo sát nhu cầu vận dụng IFRS 6 vào kế toán TSCĐ trong các DN khai thác

Từ kết quả khảo sát cho thấy, các DN đều ủng hộ việc xây dựng CMKT riêng dành cho hoạt động thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản. Tuy nhiên không thể áp dụng rập khuôn các quy định của IFRS 6 mà phải có sự cân nhắc, xem xét để đưa ra các quy định phù hợp với tình hình thực tế của kế toán Việt Nam

2.6. Đánh giá thực trạng kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản phía Bắc

2.6.1. Kết quả đạt được

2.6.2. Một số hạn chế

2.6.2.1. Về nhận diện TSCĐ.

Mặc dù theo VAS 03 và VAS 04 đã quy định để được ghi nhận là TSCĐ, tài sản trong DN phải thỏa mãn 4 tiêu chuẩn nhưng do hai tiêu chuẩn “chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN” và “có giá trị được xác định một cách đáng tin cậy” còn mang nặng tính cảm tính nên khi cùng ghi nhận một loại tài sản, các DN thường lẫn lộn ghi nhận

giữa TSCĐ hữu hình và bất động sản đầu tư hoặc lẫn lộn giữa TSCĐ vô hình và chi phí SXKD.

Đối với chi phí thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản lần đầu và thăm dò bổ sung phát hiện tài nguyên mới, chi phí cấp quyền khai thác khoáng sản đã đủ điều kiện vốn hóa nhưng các DN lại ghi nhận là một khoản Chi phí trả trước. Điều này không thỏa mãn nguyên tắc phù hợp và chưa tuân thủ VAS 04. Hơn nữa, nhiều DN cũng ghi nhận chi phí hoàn nguyên tại thời điểm phát sinh vào giá thành sản phẩm khai khoáng của kỳ phát sinh 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.

2.6.2.2. Về kế toán tài chính TSCĐ.

Thu nhận thông tin đầu vào kế toán TSCĐ.

Các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc đều đã thiết lập hệ thống chứng từ về TSCĐ tuân thủ theo đúng quy định của chế độ kế toán. Hiện nay, Nhà nước đã cho phép các DN tự in và thiết kế chứng từ kế toán. Tuy nhiên, tại các DN khảo sát chứng từ vẫn được lập chủ yếu thủ công trên giấy.

Đo lường giá trị và các chi phí phát sinh liên quan tới TSCĐ

Thứ nhất, việc vốn hóa hay không vốn hóa lãi vay vào nguyên giá TSCĐ chưa rõ ràng.

Thứ hai, các DN mới chỉ quan tâm chủ yếu đến việc áp dụng phương pháp khấu hao truyền thống là phương pháp đường thẳng.

Thứ ba, xác định thời gian tính khấu hao TSCĐ của các DN thực hiện chưa tốt.

Thứ tư, chưa có DN khai khoáng nào thực hiện dự phòng tổn thất cho TSCĐ.

Ghi nhận thông tin KTTC tài sản cố định

Việc xây dựng hệ thống TKKT, sổ kế toán thích ứng và phù hợp với yêu cầu quản lý tại các công ty khảo sát còn chưa thực sự được chú trọng; hoặc vận dụng chưa có hiệu quả, không đáp ứng được nhu cầu quản lý. Việc mở tài khoản chi tiết để theo dõi các đối tượng còn đơn giản, tương đối ít. Đa phần các công ty được khảo sát đang sử dụng những gói phần mềm kế toán có sẵn. Khoản tổn thất TSCĐ chưa có tài khoản để phản ánh.

Trình bày và cung cấp thông tin kế toán tài chính TSCĐ.

Hiện nay thông tin về TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc đã được phản ánh trên BCĐKT, BCKQKD và trên Thuyết minh BCTC khá đầy đủ. Tuy nhiên, do các khoản tổn thất TSCĐ chưa được thực hiện, nên trong tương lai khi hội nhập quốc tế, việc trình bày thông tin về khoản mục này trên BCTC cũng cần phải nhanh chóng thực hiện. Hơn nữa, theo yêu cầu của VAS 03 và VAS 04 thì DN phải trình bày trên Thuyết minh BCTC cả các cam kết về việc mua, bán TSCĐ có giá trị lớn trong tương lai như kế hoạch đầu tư TSCĐ, kế hoạch thanh lý TSCĐ trong năm tới... Tuy nhiên rất ít DN được khảo sát thực hiện điều này.

2.6.2.3. Kế toán quản trị TSCĐ

Hiện nay hầu hết các DN khai thác khoáng sản đều chưa thực hiện hết chức năng của kế toán quản trị TSCĐ. Đặc biệt, các DN khai thác khoáng sản được khảo sát rất ít chú trọng đến

việc phân tích hiệu quả đầu tư, quản lý và sử dụng tài sản, chưa tiến hành đánh giá lợi ích kinh tế do TSCĐ tạo ra trong kỳ cho DN

2.6.3. Nguyên nhân của hạn chế

Nguyên nhân khách quan: Hệ thống CMKT còn nhiều điểm chưa thống nhất, chưa đồng bộ giữa các CMKT có liên quan với nhau. Có những giao dịch đã xảy ra nhưng chưa có CMKT, CĐKT hướng dẫn hoặc đã được qui định trong CMKT, CĐKT nhưng chưa cụ thể, rõ ràng.

Nguyên nhân chủ quan:

Thứ nhất, 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

Thứ hai, do tính chất đa dạng và phức tạp của các nghiệp vụ liên quan tới TSCĐ.

Thứ ba, việc ghi chép và quản lý TSCĐ đã có sự hỗ trợ của CNTT như phần mềm máy tính nhưng chưa nhiều.

Thứ tư, phần lớn các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc có quy mô lớn, số lượng, chủng loại TSCĐ rất lớn, lại phân bố ở nhiều nơi, do đó gây khó khăn trong công tác quản lý, theo dõi và ghi nhận TSCĐ.

Thứ năm, do nhận thức của nhà quản trị về vai trò của kế toán TSCĐ phục vụ cho việc ra quyết định quản lý và điều hành SXKD trong DN còn mờ nhạt.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trong chương 2, tác giả đã nghiên cứu đặc điểm ngành khai thác khoáng sản, cơ cấu tổ chức quản lý của các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc thông qua khảo sát về đặc điểm công tác kế toán, đặc điểm bộ máy kế toán... và thực trạng nhận diện TSCĐ, đặc điểm TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc. Đồng thời, luận án đã sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính (điều tra, phỏng vấn, thu thập tài liệu...) và sử dụng bảng tính excel để xử lý, phân tích dữ liệu nhằm đánh giá thực trạng kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc trên cả 2 góc độ KTTC và KTQT. Trên cơ sở phân tích đánh giá, luận án đã làm rõ những ưu điểm của kế toán TSCĐ, đồng thời tìm ra những hạn chế tồn tại, cũng như nguyên nhân của các hạn chế đó làm cơ sở cho đề xuất kiến nghị giải pháp ở chương 3 phù hợp với điều kiện khu vực phía Bắc.

CHƯƠNG 3: GIẢI PHÁP NHẪM HOÀN THIỆN KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC KHOÁNG SẢN KHU VỰC PHÍA BẮC

3.1. Định hướng chiến lược khoáng sản và Địa chất tầm nhìn 2030

3.1.1. Định hướng chiến lược khoáng sản tầm nhìn 2030

Mục tiêu của chiến lược là khai thác khoáng sản phải gắn với chế biến, tạo sản phẩm có giá trị kinh tế cao; tầm nhìn đến năm 2030 chấm dứt các cơ sở chế biến khoáng sản manh mún, công nghệ lạc hậu, hiệu quả kinh tế thấp, gây ô nhiễm môi trường hình thành các khu công nghiệp chế biến khoáng sản tập trung với công nghệ tiên tiến, có quy mô tương xứng với tiềm năng của từng loại khoáng sản.

3.1.2. Quy hoạch khai thác khoáng sản ở Việt Nam tầm nhìn đến 2030

Đáp ứng nhu cầu của đất nước về sản phẩm khai khoáng cho giai đoạn sau năm 2020 và có một phần xuất khẩu.

3.2. Nguyên tắc hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản phía Bắc

Thứ nhất, hoàn thiện kế toán TSCĐ phải trên cơ sở kết hợp hài hòa yêu cầu quản lý vĩ mô của Nhà nước và yêu cầu quản trị của doanh nghiệp

Thứ hai, hoàn thiện kế toán TSCĐ phải phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản lý của các doanh nghiệp khai khoáng

Thứ ba, hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đảm bảo sự hài hòa với các nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế

Thứ tư, hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, có độ tin cậy và giá trị pháp lý cao cho các đối tượng sử dụng

Thứ năm, hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đảm bảo đáp ứng yêu cầu hiệu quả về mặt kinh tế mà thông tin kế toán TSCĐ đem lại.

Thứ sáu, hoàn thiện kế toán TSCĐ phải đảm bảo phù hợp với trình độ chuyên môn của lao động kế toán tại các DN.

Thứ bảy, hoàn thiện kế toán TSCĐ theo hướng ứng dụng ngày càng sâu CNTT.

3.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản phía Bắc

3.3.1 Hoàn thiện nhận diện TSCĐ

Thứ nhất, đối với chi phí thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản lần đầu và thăm dò bổ sung phát hiện tài nguyên

Theo IFRS 06, khi hoạt động thăm dò xác định chắc chắn tìm ra được trữ lượng khoáng sản và 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 TSCĐ vô hình. Vì vậy, DN nên vốn hóa chi phí thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản là TSCĐ vô hình.

Thứ hai, đối với quyền khai thác khoáng sản

Tác giả nhận thấy quyền khai thác khoáng sản hoàn toàn thỏa mãn 4 tiêu chuẩn nhận diện TSCĐ. Mặt khác, theo quy định của chế độ kế toán hiện hành (TT 200/2014/TT - BTC) thì Quyền khai thác khoáng sản được coi là TSCĐ của DN. Vì vậy, để thống nhất giữa kế toán tài chính và kế toán thuế trong DN theo tác giả nên ghi nhận quyền khai thác khoáng

sản là TSCĐ vô hình.

Thứ ba, đối với chi phí hoàn nguyên

Theo tác giả đây là khoản chi phí phát sinh từ giao dịch liên quan đến hệ thống tài sản đầu tư ban đầu cho khai thác (hầm lò, moong, xe máy...) vì vậy đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ hữu hình cho các DN khai khoáng.

Thứ tư, đối với các bất động sản DN đang nắm giữ, vừa tiến hành sử dụng vừa cho thuê (nhà văn phòng...). Theo tác giả, DN cần xem xét mục đích đầu tư bất động sản ban đầu để ghi nhận cho chính xác, đảm bảo sự trung thực và hợp lý của thông tin kế toán cung cấp. Cụ thể, nếu DN mua một tòa nhà về làm văn phòng nhưng trong ngắn hạn chưa sử dụng hết, DN sử dụng phần nào rồi này để cho thuê, tăng thêm thu nhập thì tòa nhà phải được ghi nhận là TSCĐ của DN.

3.3.2. Hoàn thiện kế toán TSCĐ trên góc độ KTTC

3.3.2.1. Về thu nhận thông tin đầu vào kế toán TSCĐ

Thứ nhất, sửa đổi bổ sung các nội dung trên chứng từ TSCĐ hiện có.

Thứ hai, bổ sung thêm các chứng từ TSCĐ.

Thứ ba, nâng cấp phần mềm kế toán và phần mềm quản lý TSCĐ

Thứ tư, cần kiểm tra, hoàn chỉnh chứng từ TSCĐ trước khi ghi sổ kế toán

3.3.2.2. Xử lý thông tin kế toán TSCĐ trên góc độ KTTC

Về Đo lường giá trị TSCĐ

Thứ nhất, xác định giá trị ban đầu của TSCĐ

Thứ hai, khấu hao TSCĐ trong DN khai thác khoáng sản theo phương pháp hợp lý

Thứ ba, xác định giá trị tổn thất của TSCĐ sau ghi nhận ban đầu.

Về Ghi nhận thông tin kế toán TSCĐ.

Thứ nhất, các DN cần hoàn thiện tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán. Cơ sở pháp lý cho việc thực hiện hệ thống tài khoản tại DN đã được xây dựng thông qua các Luật, quyết định, thông tư kế toán hiện hành.

Thứ hai, đối với hệ thống sổ kế toán chi tiết và tổng hợp thì hiện nay các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc đã có hệ thống sổ kế toán chi tiết và tổng hợp để theo dõi các khoản kế toán liên quan tới TSCĐ.

3.3.2.3. Trình bày và cung cấp thông tin kế toán TSCĐ trên BCTC.

Hoàn thiện việc trình bày các thông tin kế toán TSCĐ trên Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh và Thuyết minh BCTC.

3.3.3. Hoàn thiện kế toán TSCĐ trên góc độ KTQT

Về thu nhận thông tin kế toán TSCĐ

Tác giả đề xuất trước khi ra quyết định cần kế hoạch hóa đầu tư mới tạo điều kiện cho DN chủ động huy động nguồn tài trợ phục vụ cho hoạt động đó. Đồng thời, tác giả cũng đề xuất mẫu kế hoạch sử dụng TSCĐ mới.

Về xử lý thông tin kế toán quản trị TSCĐ

Thứ nhất, việc tăng cường công tác quản lý sử dụng, bảo dưỡng, đổi mới công nghệ TSCĐ là yếu tố quan trọng giúp đảm bảo quá trình SXKD của DN được liên tục, năng suất lao động sẽ được nâng cao, tạo ra lợi thế về chi phí cho DN.

Thứ hai, việc giữ nhiều TSCĐ không dùng đến sẽ dẫn đến vốn bị ứ đọng gây lãng phí trong khi DN lại đang rất cần vốn cho hoạt động SXKH. Do vậy, kế toán quản trị cần xác định nguyên nhân dẫn đến việc ứ đọng TSCĐ để nhanh chóng tiến hành thanh lý những TSCĐ đã bị hư hỏng, đồng thời tiến hành điều phối TSCĐ không có nhiệm vụ sản xuất cho nơi khác sử dụng, thu hồi phần nào vốn đầu tư đã bỏ ra.

Thứ ba, Xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả đầu tư, hiệu quả sử dụng TSCĐ

Về trình bày và cung cấp thông tin kế toán quản trị TSCĐ

Tác giả đề xuất thêm mẫu báo cáo kế toán quản trị TSCĐ nhằm cung cấp thông tin để nhà quản trị hoạch định các mục tiêu, xây dựng chương trình, kế hoạch, dự toán và kiểm soát quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

3.4. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản khu vực Phía Bắc.

3.4.1. Về phía các cơ quan quản lý nhà nước

- Bộ Tài chính cần tiếp tục xây dựng, nghiên cứu soạn thảo và ban hành một số CMKT mới về “Suy giảm giá trị tài sản”, “Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và các hoạt động bị chấm dứt”; “Thăm dò và đánh giá tài nguyên, khoáng sản”. Đồng thời điều chỉnh VAS 01, VAS 03, VAS 04 cho phù hợp.

- Cơ quan thuế cần phải nâng cao trình độ kế toán của các cán bộ thuế, tránh tình trạng cán bộ thuế không nghiên cứu kỹ những hướng dẫn trong các chuẩn mực kế toán cũng như trong thông tư hướng dẫn hoặc không cập nhật kịp thời những quy định mới ban hành, dẫn tới sự không thống nhất giữa DN và cơ quan thuế.

- Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam cần 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 về TSCĐ nói riêng để tập huấn cập nhật kiến thức cho các kế toán viên, kiểm toán viên một cách hiệu quả nhất.

3.4.2. Về phía các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc

Thứ nhất, Các DN khai khoáng sản khu vực phía Bắc cần chú trọng đến yếu tố đào tạo nhân viên, tạo điều kiện về trang thiết bị, các điều kiện vật chất khác để giúp kế toán nâng cao khả năng thu nhận, xử lý, kiểm soát và cung cấp thông tin.

Thứ hai, Cần thực hiện kế toán phù hợp với điều kiện cụ thể của DN theo quy định của Luật kế toán.

Thứ ba, Các cán bộ quản lý của các bộ phận như bộ phận kỹ thuật, hành chính và kế toán trong các DN khai khoáng phía Bắc cần nhận diện đầy đủ các hoạt động liên quan tới TSCĐ có thể phát sinh tại đơn vị mình.

Thứ tư, Hoàn thiện cơ chế tổ chức quản lý sản xuất, xây dựng mô hình tổ chức công tác kế toán phù hợp với đặc điểm và yêu cầu quản lý của đơn vị mình. Qua nghiên cứu và

khảo sát điều kiện thực tế các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc hiện nay, tác giả đề xuất các DN này nên sắp xếp nhân sự kế toán TSCĐ kết hợp KTQT và KTTC trong cùng một hệ thống kế toán là phù hợp.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trên cơ sở những hạn chế và tồn tại trong hệ thống pháp luật thực định về khung lý thuyết kế toán cũng như thực trạng công tác kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc, tác giả đã đưa ra một số khuyến nghị hoàn thiện kế toán TSCĐ trên cả phương diện nhận diện TSCĐ, kế toán tài chính và kế toán quản trị. Để có thể thực hiện được các giải pháp nêu trên, tác giả cũng đưa ra một số điều kiện thực hiện về phía Nhà nước (Bộ tài chính, cơ quan thuế, hiệp hội nghề nghiệp kế toán – kiểm toán), các DN có hoạt động khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

KẾT LUẬN

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 (IAS/IFRS).

Tài sản cố định là một bộ phận rất quan trọng chiếm tỷ lệ lớn trong tổng giá trị tài sản của DN. Nghiên cứu hoàn thiện kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc 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 khoáng sản 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 trên cả 2 góc độ KTTC và KTQT theo quy trình hệ thống thông tin kế toán tại các DN Việt Nam nói chung và tại các DN khai thác khoáng sản phía Bắc nói riêng.

- *Thứ hai*, từ sự phân tích về vận dụng IAS/IFRS trong đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin kế toán TSCĐ của một số quốc gia (Trung Quốc, Pháp) có điểm tương đồng với kế toán Việt Nam 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 khoáng sản khu vực phía Bắc nói riêng trên cả hai góc độ KTTC và KTQT. Đồng thời cũng làm rõ kế toán các TSCĐ đặc thù trong DN khai khoáng: 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 TSCĐ hữu hình.

- *Thứ ba*, thông qua nghiên cứu, khảo sát thực trạng kế toán TSCĐ tại các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc 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 khoáng sản khu vực phía Bắc được đề cập trong luận án chủ yếu xoay quanh ba nhóm giải pháp nhận diện TSCĐ và kế toán trên hai theo góc độ KTTC và KTQT.

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. 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.

Danh mục các công trình nghiên cứu của tác giả

Số TT	Tên công trình	Tác giả/ Thành viên	Nguồn công bố
1	Một số giải pháp nâng cao hiệu quả kinh tế trong hoạt động khai thác khoáng sản ở Việt Nam	Tác giả	Tạp chí Doanh nghiệp - Doanh nhân và Thương hiệu, Số 14, T12/2014 trang 32 -36.
2	Bàn về kế toán biến động tăng tài sản do mua sắm phải qua lắp đặt, chạy thử	Tác giả	Tạp chí Tài chính, Số 617, T9/2015 trang 54-56
3	Giải pháp nào cho hạch toán trích trước chi phí sửa chữa tài sản cố định?	Tác giả	Tạp chí Tài chính, số 623, T12/2015 trang 37 -38.
4	Kế toán TSCĐ HH sau ghi nhận ban đầu theo mô hình đánh giá lại trong kế toán quốc tế và bài học kinh nghiệm cho kế toán Việt Nam	Tác giả	Tạp chí Công thương, số 1, T1/2017 trang 206 -211
5	Vận dụng IFRS trong kế toán TSCĐ tại các DN ở Việt Nam	Tác giả	Tạp chí Công thương, số 11, T6/2019 trang 448 -354
6	Ảnh hưởng của cơ cấu TSCĐ đến hiệu quả kinh doanh trong các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc	Đồng tác giả	Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia VCAA 2019, Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, T12/2019 trang 669-682