

Bàn về phương pháp trích hao mòn tài sản cố định trong đơn vị hành chính sự nghiệp

Lê Thanh Bằng

Học viện Ngân hàng

Ngày nhận: 23/02/2021

Ngày nhận bản sửa: 14/04/2021

Ngày duyệt đăng: 22/04/2021

Tóm tắt: Bài viết trình bày một số tồn tại trong quy định hiện hành về trích hao mòn tài sản cố định trong đơn vị hành chính sự nghiệp thuộc phạm vi Khoản 1, Điều 12 Thông tư 45/2018-TT-BTC về Tài sản cố định (TSCĐ) hiện có tại cơ quan, tổ chức, đơn vị và TSCĐ do Nhà nước giao cho doanh nghiệp quản lý không tính thành phần vốn Nhà nước tại doanh nghiệp, trừ các trường hợp quy định tại Khoản 2, Khoản 3 Điều này. Với phương pháp nghiên cứu tình huống, tác giả làm rõ hạn chế của quy định hiện hành và đưa ra một số khuyến nghị tính hao mòn tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng theo ngày phát sinh, sử dụng các phương pháp trích hao mòn khác nhằm hoàn thiện quy định về trích hao mòn tài sản cố định trong đơn vị hành chính sự nghiệp.

Từ khóa: Hao mòn theo phương pháp đường thẳng, tài sản cố định, hành chính sự nghiệp.

Depreciation method of fixed assets of the public sector

Abstract: The article presents the existing in the current regulations on depreciation of fixed assets (DFA) in public sector within the scope of Clause 1, Article 12 of Circular 45/2018- TT- BTC on FA existing at units and assigned by the State to the enterprise to manage, excluding the state capital component in the enterprise, except for the cases specified in Clauses 2 and 3 of this Article. With the case study method, the author clarifies the limitations of current regulations and gives some recommendations on calculating DFA according to the straight-line method by the date of occurrence, using other methods of DFA to improve regulations on DFA in public sectors.

Keywords: Straight line depreciation method, fixed assets, public sector.

Bang Thanh Le

Email: lethanhbang81@gmail.com

Banking Academy of Vietnam

1. Giới thiệu

Đơn vị hành chính sự nghiệp (HCSN) sử dụng nguồn kinh phí do ngân sách Nhà nước hoặc cấp trên cấp phát hoặc bằng các nguồn kinh phí khác để phục vụ các nhiệm vụ chính trị xã hội của Nhà nước. Do đó, thông tin kế toán phải đảm bảo chất lượng để phục vụ ra quyết định. Một trong những yêu cầu về chất lượng của thông tin kế toán là phải thống nhất và có thể so sánh được. Tài sản cố định (TSCĐ) thường là những tài sản có giá trị lớn, thời gian sử dụng dài, việc ghi chép, tính toán phức tạp, tuy nhiên phương pháp tính hao mòn TSCĐ (HMTSCĐ) trong đơn vị HCSN hiện nay được hiểu theo nhiều nội hàm khác nhau. Trong khi đó, nội dung này chưa được qui định cụ thể tại các văn bản pháp lý liên quan cũng như chưa được các nghiên cứu bàn luận.

Thông tư 45/2018/TT-BTC của Bộ Tài chính (2018) hướng dẫn chế độ quản lý, tính hao mòn, khấu hao TSCĐ tại cơ quan, tổ chức, đơn vị, theo đó quy định cách tính HMTSCĐ đối với tài sản thuộc phạm vi Khoản 1, Điều 12 của Thông tư là theo phương pháp đường thẳng chung chung và không hướng dẫn cụ thể đối với TSCĐ tăng, giảm, biến động vào các thời điểm (tháng) trong năm. Chuẩn mực kế toán công quốc tế 17 (IPSAS- International Public Sector Accounting Standard, 2020) đã quy định về trích HMTSCĐ tại đoạn 76, 77, 78, tuy nhiên không quy định cụ thể về cách tính HMTSCĐ khi sử dụng phương pháp trích HMTSCĐ theo đường thẳng trong kế toán công, điều này có thể tạo ra khó khăn khi áp dụng tính toán HMTSCĐ do cách hiểu khác nhau.

Thông tư 107/2017/TT-BTC về chế độ kế toán HCSN đề cập phương pháp hạch toán hao mòn TSCĐ mà chưa đề cập phương pháp trích hao mòn TSCĐ.

Về các nghiên cứu liên quan đến trích HMTSCĐ: Nghiên cứu của Lê Thị Thanh Huyền (2018) đã phân tích về những thay đổi của chế độ kế toán HCSN, trong đó chỉ phân tích phương pháp hạch toán chi phí khấu hao TSCĐ hàng năm. Nguyễn Thị Hồng Lam và Nguyễn Thị Ninh (2017) đề cập Chuẩn mực kế toán công số 17 về Bất động sản, nhà xưởng, thiết bị và đưa ra những khác biệt trong quy định của Việt Nam và chuẩn mực kế toán công quốc tế, đưa ra các khuyến nghị về xây dựng chuẩn mực kế toán công ở Việt Nam. Tuy nhiên, bài báo chưa đề cập sâu về phương pháp tính hao mòn TSCĐ trong đơn vị HCSN.

Tổng quan cho thấy, HMTSCĐ đối với phương pháp đường thẳng trong đơn vị HCSN hầu như chưa được bàn luận, nhất là trong bối cảnh Việt Nam đang chuẩn bị cho việc lập báo cáo kế toán Nhà nước. Bài viết sử dụng phương pháp phân tích tổng quan các quy định, phân tích tình huống, nhằm làm rõ hạn chế của các quy định hiện hành về trích HMTSCĐ trong các đơn vị HCSN, từ đó đề xuất các giải pháp hoàn thiện các quy định pháp lý liên quan.

2. Hạn chế của Thông tư 45/2018-TT-BTC về phương pháp tính hao mòn tài sản cố định trong đơn vị hành chính sự nghiệp

2.1. Quy định về phương pháp tính hao mòn tài sản cố định trong đơn vị hành chính sự nghiệp

Thông tư 45 qui định Nguyên tắc tính hao mòn, trích khấu hao TSCĐ, cụ thể:

Việc tính HMTSCĐ thực hiện mỗi năm 01 lần vào tháng 12, trước khi khóa sổ kế toán. Phạm vi TSCĐ phải tính hao mòn là tất cả TSCĐ hiện có quy định tại khoản 1 Điều 12 Thông tư này tính đến ngày 31/12 của năm tính hao mòn.

Phương pháp tính HMTSCĐ:

Mức hao mòn hàng năm của từng TSCĐ được tính theo công thức sau:

Mức hao mòn hàng năm của từng TSCĐ = Nguyên giá của TSCĐ X Tỷ lệ tính hao mòn (% năm)

Hàng năm, trên cơ sở xác định số hao mòn tăng và số hao mòn giảm phát sinh trong năm, cơ quan, tổ chức, đơn vị, doanh nghiệp tính tổng số hao mòn của tất cả TSCĐ tại cơ quan, tổ chức, đơn vị, doanh nghiệp cho năm đó theo công thức sau:

2.2. Phân tích tình huống

Quy định trong Thông tư và các ví dụ được trình bày trong phụ lục của Thông tư 45/2018-TT-BTC đều có thể hiểu TSCĐ được sử dụng ngay từ đầu năm, hoặc tăng một ngày bất kỳ trong năm, điều này dẫn đến trong thực tiễn áp dụng việc tính HMTSCĐ, kế toán có thể hiểu sang góc độ là TSCĐ thuộc phạm vi khoản 1 Điều 12 của Thông tư 45/2018-TT-BTC có thể được tính hao mòn tròn năm. Cụ thể:

Số HMTSCĐ lũy kế tính đến năm (n) = Số HMTSCĐ đã tính đến năm (n-1) + Số HMTSCĐ tăng trong năm (n) - Số

HMTSCĐ giảm trong năm (n)

Trích một phần ví dụ 2, Phụ lục số 03: Tại đơn vị Z, tài sản cố định B có nguyên giá 1.000 triệu đồng, đưa vào sử dụng năm 2018, tỷ lệ hao mòn theo quy định tại Thông tư số 45/2018-TT-BTC ngày 07/5/2018 của Bộ trưởng Bộ Tài chính là 6,67% năm. Năm 2020, đơn vị Z thực hiện nâng cấp theo dự án được cơ quan, người có thẩm quyền phê duyệt với tổng mức đầu tư là 100 triệu đồng.

Cách tính HMTSCĐ B tại đơn vị Z như sau:

a) Năm 2018 và năm 2019, mức hao mòn hàng năm của TSCĐ B là: 1.000 triệu đồng x 6,67% = 66,7 triệu đồng.

- Tính đến ngày 31/12/2018, số hao mòn lũy kế của TSCĐ B là: 66,7 triệu đồng, giá trị còn lại là: 933,3 triệu đồng (1.000 triệu đồng - 66,7 triệu đồng).

- Tính đến ngày 31/12/2019, số hao mòn lũy kế của TSCĐ B là: 133,4 triệu đồng (66,7 triệu đồng + 66,7 triệu đồng), giá trị còn lại là: 866,6 triệu đồng (933,3 triệu đồng - 66,7 triệu đồng).

b) Năm 2020, sau khi nâng cấp, nguyên giá TSCĐ B được xác định là 1.100 triệu đồng = 1.000 triệu đồng (nguyên giá cũ) + 100

Bảng 1. Trích hao mòn tài sản cố định theo ngày phát sinh

Dvt: triệu đồng

Năm		Giá trị nâng cấp thêm	Nguyên giá sau nâng cấp	Tỷ lệ hao mòn năm (%)	Hao mòn trong kỳ (tính theo số ngày sử dụng)	Hao mòn lũy kế	Giá trị còn lại TSCĐ
(A)	Khoảng thời gian theo số ngày thực tế sử dụng TSCĐ (B)	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)*3:12 tháng* số tháng sử dụng (B)	(5)	(6) = (2) - (5)
2018	01/7/2018- 31/12/2018		1.000	6,67	33,33	33,33	966,67
2019	01/01/2019- 31/12/2019		1.000	6,67	66,67	100,00	900,00
2020	01/01/2020- 30/6/2020		1.000	6,67	33,33	133,33	866,67
	01/7/2020- 31/12/2020	100	1.100	6,67	36,67	170,00	930,00

*Trong đó: 6,67%/năm = 100%/15 năm

Nguồn: Tác giả tự tính toán

Bảng 2. So sánh cách trích hao mòn tài sản cố định theo ngày phát sinh và tính tròn năm

Đvt: Triệu đồng

Năm		Hao mòn trong kỳ (năm)	Hao mòn trong kỳ (theo số ngày sử dụng)	Chênh lệch	
(A)	Khoảng thời gian theo số ngày thực tế sử dụng TSCĐ (B)	(1)	(2)	Số tiền (3) = (1) - (2)	(%) (4) = (3)/(2)
2018	1/7/2018- 31/12/2018	66,67	33,33	33,33	50%
2019	1/1/2019- 31/12/2019	66,67	66,67	0,00	0%
2020	1/1/2020- 30/6/2020	73,37	33,33	3,37	4,81%
	1/7/2020- 31/12/2020		36,67		

Trong đó: $6,67\%/năm = 100\%/15năm$ Nguồn: Tác giả tự tính toán và Phụ lục 3 Thông tư 45/2018/TT-BTC

triệu đồng (tổng mức đầu tư).

Từ năm 2020, mức hao mòn hàng năm của TSCĐ B là: $1.100 \text{ triệu đồng} \times 6,67\% = 73,37 \text{ triệu đồng}$.

Theo tác giả, ví dụ về hạch toán tại Phụ lục 3 của Thông tư 45/2018/TT-BTC có thể được hiểu là việc trích HMTSCĐ theo thời gian tròn năm (TSCĐ tăng trong năm tính hao mòn đủ cả năm). Tuy nhiên, TSCĐ thực tế khi đem vào sử dụng, việc phản ánh hao mòn TSCĐ cần được thực hiện từ ngày tài sản cố định được sử dụng vào hoạt động trong đơn vị HCSN và thôi trích HMTSCĐ từ sau ngày kết thúc việc sử dụng TSCĐ.

Trong đó:

Mức hao mòn hàng tháng của từng TSCĐ = Nguyên giá của TSCĐ x Tỷ lệ tính hao mòn (% năm) ÷ 12 tháng

Trong năm nếu TSCĐ biến động tăng, giảm:

Mức hao mòn tháng của từng TSCĐ = Mức HM hàng tháng của từng TSCĐ Số ngày của tháng x Số ngày sử dụng trong tháng
Như vậy, thông tin HMTSCĐ sẽ phản ánh trung thực khách quan hơn. Cụ thể, cũng ví dụ trên, tác giả giả sử TSCĐ tăng từ ngày 01/7/2018 và được nâng cấp ngày 01/7/2020, trích HMTSCĐ được thể hiện chi tiết trong Bảng 1.

Bảng 2 so sánh số liệu tính HMTSCĐ theo quy định của Thông tư 45/2018/TT-BTC

hiện hành và cách tính HMTSCĐ theo số ngày thực tế sử dụng TSCĐ.

Bảng 2 cho thấy, cách tính HMTSCĐ khác nhau có thể dẫn đến số hao mòn về TSCĐ chênh lệch lớn (50%, 4,81%...). Mặt khác, phương pháp tính trích HMTSCĐ theo đường thẳng tính từ ngày TSCĐ được sử dụng vào hoạt động hành chính sự nghiệp và thôi trích HMTSCĐ từ sau ngày kết thúc việc sử dụng TSCĐ cung cấp số liệu phù hợp thực tế hơn so với phương pháp tính hao mòn theo tròn năm, đặc biệt đối với các thời điểm có biến động như: TSCĐ tăng, giảm, nâng cấp... trong năm.

Ngoài ra, TSCĐ ở các đơn vị HCSN có thực tế sử dụng khác nhau, nên nếu chỉ sử dụng một phương pháp trích hao mòn TSCĐ theo đường thẳng sẽ không phản ánh đúng thực tế việc sử dụng TSCĐ trên Báo cáo kế toán.

3. Kết luận

Đối với phương pháp tính HMTSCĐ theo đường thẳng trong đơn vị HCSN thuộc phạm vi khoản 1, Điều 12 Thông tư 45/2018/TT-BTC cần được làm rõ là tính theo ngày bắt đầu TSCĐ được sử dụng hoặc kết thúc tính hao mòn từ sau ngày kết thúc việc sử dụng TSCĐ. Ngoài ra, các hướng dẫn trong Thông tư nên lấy ví dụ về

TSCĐ phát sinh tại một ngày trong năm để tránh việc hiểu theo nhiều nghĩa khác nhau, tạo điều kiện cho việc áp dụng các quy định pháp luật một cách rõ ràng, hiểu theo một nghĩa chung nhất để báo cáo kế toán theo Thông tư 107/2017/TT-BTC trong đơn vị HCSN được đồng nhất áp dụng phương pháp tính hao mòn, đảm bảo tính có thể so sánh được, phục vụ cho tốt hơn cho công tác sử dụng, quản lý TSCĐ của Nhà nước. Ngoài ra, các quy định cần mở rộng linh hoạt theo các phương pháp tính HMTSCĐ khác như (theo sản lượng, trích hao mòn nhanh...) để thông tin kế toán phản ánh đúng thực tế khách quan về việc quản lý, sử dụng TSCĐ.

Bài viết đã nghiên cứu tình huống để làm rõ nội dung các vấn đề về trích HMTSCĐ, tuy nhiên nghiên cứu này cần được đánh giá trên thực tế tại các đơn vị HCSN để thấy được mức độ tác động trên thực tiễn áp dụng đối với báo cáo kế toán của đơn vị HCSN ■

Tài liệu tham khảo

- Bộ Tài chính (2018), Thông tư 45/2018/TT-BTC do Thứ trưởng Bộ Tài chính ban hành ngày 07/5/2018, Hướng dẫn chế độ quản lý, tính hao mòn, khấu hao tài sản cố định tại cơ quan, tổ chức, đơn vị và tài sản cố định do Nhà nước giao cho doanh nghiệp quản lý không tính thành phần vốn nhà nước tại doanh nghiệp.*
- Bộ Tài chính (2017), Thông tư 107/2017 – TT- BTC do Thứ trưởng Bộ Tài chính ban hành ngày 10/10/2017, Hướng dẫn Chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp.*
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2020), IPSAS 17- Property, plant and equipment.*
- Lê Thị Thanh Huyền (2018), Một số phân tích về những thay đổi của chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, truy cập 04:00 01/05/2018, <https://tapchitaichinh.vn/nghien-cuu-trao-doi/nghien-cuu-dieu-tra/mot-so-phan-tich-ve-nhung-thay-doi-cua-che-do-ke-toan-hanh-chinh-su-nghiep-138543.html>*
- Nguyễn Thị Hồng Lam, Nguyễn Thị Ninh (2017), Một số trao đổi về chuẩn mực kế toán công quốc tế (ipsas) 17 “bất động sản, nhà xưởng và thiết bị” và quy định kế toán về tài sản cố định hữu hình trong đơn vị hành chính sự nghiệp, truy cập 05:55 ngày 17/03/2017, <https://tapchicongthuong.vn/bai-viet/mot-so-trao-doi-ve-chuan-muc-ke-toan-cong-quooc-te-ipsas-17-bat-dong-san-nha-xuong-va-thiet-bi-va-quy-dinh-ke-toan-ve-tai-san-co-dinh-huu-hinh-trong-don-vi-hanh-chinh-su-nghiep-26698.htm>*