

V. KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

1. Nguyên tắc trích khấu hao TSCĐ:

1.1. Tất cả TSCĐ hiện có của doanh nghiệp đều phải trích khấu hao, trừ những TSCĐ sau đây:

- TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn đang sử dụng vào hoạt động sản xuất kinh doanh.

- TSCĐ chưa khấu hao hết bị mất.

- TSCĐ khác do doanh nghiệp quản lý mà không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp (trừ TSCĐ thuê tài chính).

- TSCĐ không được quản lý, theo dõi, hạch toán trong sổ sách kế toán của doanh nghiệp.

- TSCĐ sử dụng trong các hoạt động phúc lợi phục vụ người lao động của doanh nghiệp (trừ các TSCĐ phục vụ cho người lao động làm việc tại doanh nghiệp như: nhà nghỉ giữa ca, nhà ăn giữa ca, nhà thay quần áo, nhà vệ sinh, bể chứa nước sạch, nhà để xe, phòng hoặc trạm y tế để khám chữa bệnh, xe đưa đón người lao động, cơ sở đào tạo, dạy nghề, nhà ở cho người lao động do doanh nghiệp đầu tư xây dựng).

- TSCĐ là nhà và đất ở trong trường hợp mua lại nhà và đất ở đã được nhà nước cấp quyền sử dụng đất lâu dài thì giá trị quyền sử dụng đất không phải tính khấu hao.

- TSCĐ từ nguồn viện trợ không hoàn lại sau khi được cơ quan có thẩm quyền bàn giao cho doanh nghiệp để phục vụ công tác nghiên cứu khoa học.

- TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất.

1.2. Trường hợp TSCĐ sử dụng trong các hoạt động phúc lợi phục vụ cho người lao động của doanh nghiệp quy định nêu trên có tham gia hoạt động sản xuất kinh doanh thì doanh nghiệp căn cứ vào thời gian và tính chất sử dụng các tài sản cố định này để thực hiện tính và trích khấu hao vào chi phí kinh doanh của doanh nghiệp và thông báo cho cơ quan thuế trực tiếp quản lý để theo dõi, quản lý.

1.3. TSCĐ chưa khấu hao hết bị mất, bị hư hỏng mà không thể sửa chữa, khắc phục được, doanh nghiệp xác định nguyên nhân, trách nhiệm bồi thường của tập thể, cá nhân gây ra. Chênh lệch giữa giá trị còn lại của tài sản với tiền bồi thường và giá trị thu hồi được (nếu có), doanh nghiệp dùng Quỹ dự phòng tài chính để bù đắp. Trường hợp Quỹ dự phòng tài chính không đủ bù đắp, thì phần chênh lệch thiếu doanh nghiệp được tính vào chi phí hợp lý của doanh nghiệp khi xác định thuế thu nhập doanh nghiệp.

1.4. Doanh nghiệp cho thuê TSCĐ hoạt động phải trích khấu hao đối với TSCĐ cho thuê.

1.5. Doanh nghiệp thuê TSCĐ theo hình thức thuê tài chính (gọi tắt là TSCĐ thuê tài chính) phải trích khấu hao TSCĐ đi thuê như TSCĐ thuộc sở hữu của doanh nghiệp theo quy định hiện hành. Trường hợp ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản,

doanh nghiệp thuê TSCĐ thuê tài chính cam kết không mua tài sản thuê trong hợp đồng thuê tài chính, thì doanh nghiệp đi thuê được trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính theo thời hạn thuê trong hợp đồng.

1.6. Trường hợp đánh giá lại giá trị TSCĐ đã hết khấu hao để góp vốn, điều chuyển khi chia tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp thì các TSCĐ này phải được các tổ chức định giá chuyên nghiệp xác định giá trị nhưng không thấp hơn 20% nguyên giá tài sản đó. Thời điểm trích khấu hao đối với những tài sản này là thời điểm doanh nghiệp chính thức nhận bàn giao đưa tài sản vào sử dụng và thời gian trích khấu hao từ 3 đến 5 năm. Thời gian cụ thể do doanh nghiệp quyết định nhưng phải đăng ký với cơ quan thuế trước khi thực hiện.

1.7. Các doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thực hiện xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá theo phương pháp dòng tiền chiết khấu (DCF) thì phần chênh lệch tăng của vốn nhà nước giữa giá trị thực tế và giá trị ghi trên sổ sách kế toán không được ghi nhận là TSCĐ vô hình và được phân bổ dần vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ nhưng thời gian không quá 10 năm. Thời điểm bắt đầu phân bổ vào chi phí là thời điểm doanh nghiệp chính thức chuyển thành công ty cổ phần (có giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh).

1.8. Việc trích hoặc thôi trích khấu hao TSCĐ được thực hiện bắt đầu từ ngày (theo số ngày của tháng) mà TSCĐ tăng hoặc giảm. Doanh nghiệp thực hiện hạch toán tăng, giảm TSCĐ theo quy định hiện hành về chế độ kế toán doanh nghiệp.

2. Các phương pháp tính khấu hao tài sản cố định

2.1. Phương pháp khấu hao đường thẳng

Tài sản cố định trong doanh nghiệp được trích khấu hao theo phương pháp khấu hao đường thẳng căn cứ các quy định trong Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định ban hành kèm theo ban hành kèm theo Thông tư số 203/2009 /TT-BTC ngày 20/10/2009 của Bộ Tài chính.

- Mức trích khấu hao trung bình hàng năm cho tài sản cố định theo công thức dưới đây:

$$\text{Mức trích khấu hao trung bình hàng năm của tài sản cố định} = \frac{\text{Nguyên giá của tài sản cố định}}{\text{Thời gian sử dụng}}$$

- Trường hợp thời gian sử dụng hay nguyên giá của tài sản cố định thay đổi, doanh nghiệp phải xác định lại mức trích khấu hao trung bình của tài sản cố định bằng cách lấy giá trị còn lại trên sổ kế toán chia (:) cho thời gian sử dụng xác định lại hoặc thời gian sử dụng còn lại (được xác định là chênh lệch giữa thời gian sử dụng đã đăng ký trừ thời gian đã sử dụng) của tài sản cố định.

- Mức trích khấu hao cho năm cuối cùng của thời gian sử dụng tài sản cố định được xác định là hiệu số giữa nguyên giá tài sản cố định và số khấu hao lũy kế đã thực hiện đến năm trước năm cuối cùng của tài sản cố định đó.

Ví dụ: Doanh nghiệp tài sản cố định với nguyên giá mới là 120.000.000đ, tài sản được đưa vào sử dụng vào ngày 01/01/2010 với mức khấu hao hàng năm là 12.000.000đ.

Sau 5 năm sử dụng, doanh nghiệp nâng cấp tài sản cố định với tổng chi phí là 30.000.000đ, thời gian sử dụng được đánh giá lại là 6 năm (tăng 1 năm so với thời gian sử dụng đã đăng ký ban đầu), ngày hoàn thành đưa vào sử dụng là 01/01/2015.

Nguyên giá tài sản cố định = 120.000.000đ + 30.000.000đ = 150.000.000đ

Số khấu hao lũy kế đã trích = 12.000.000đ x 5 năm = 60.000.000đ

Giá trị còn lại trên sổ kế toán = 150.000.000đ - 60.000.000đ = 90.000.000đ

Mức trích khấu hao trung bình hàng năm = 90.000.000đ : 6 năm = 15.000.000đ/năm

Mức trích khấu hao trung bình hàng tháng = 15.000.000đ : 12 tháng = 1.250.000đ/tháng

Từ năm 2015 trở đi, doanh nghiệp trích khấu hao vào chi phí kinh doanh mỗi tháng 1.250.000đ đối với tài sản cố định vừa được nâng cấp.

2.2. Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh

Mức trích khấu hao tài sản cố định theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh được xác định như sau:

Mức trích khấu hao hàng năm của tài sản cố định = Giá trị còn lại của tài sản cố định x Tỷ lệ khấu hao nhanh

Trong đó:

- Tỷ lệ khấu hao nhanh xác định theo công thức sau:

Tỷ lệ khấu hao nhanh (%) = Tỷ lệ khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng x Hệ số điều chỉnh

- Hệ số điều chỉnh xác định theo thời gian sử dụng của tài sản cố định quy định tại bảng dưới đây:

Thời gian sử dụng của tài sản cố định	Hệ số điều chỉnh (lần)
Đến 4 năm (t ≤ 4 năm)	1,5
Trên 4 đến 6 năm (4 năm < t ≤ 6 năm)	2,0
Trên 6 năm (t > 6 năm)	2,5

Những năm cuối, khi mức khấu hao năm xác định theo phương pháp số dư giảm dần nói trên bằng (hoặc thấp hơn) mức khấu hao tính bình quân giữa giá trị còn lại và số năm sử dụng còn lại của tài sản cố định, thì kể từ năm đó mức khấu hao được tính bằng giá trị còn lại của tài sản cố định chia cho số năm sử dụng còn lại của tài sản cố định.

- Mức trích khấu hao hàng tháng bằng số khấu hao phải trích cả năm chia cho 12 tháng.

Ví dụ: Công ty A mua một thiết bị sản xuất các linh kiện điện tử mới với nguyên giá là 20.000.000 đồng.

Thời gian sử dụng của tài sản cố định là 5 năm.

Xác định mức khấu hao hàng năm như sau:

- Tỷ lệ khấu hao hàng năm của tài sản cố định theo phương pháp khấu hao đường thẳng là 20%.

- Tỷ lệ khấu hao nhanh theo phương pháp số dư giảm dần bằng 20% x 2 (hệ số điều chỉnh) = 40%

- Mức trích khấu hao hàng năm của tài sản cố định trên được xác định cụ thể theo bảng dưới đây:

Đơn vị tính: đồng

Năm thứ	Giá trị còn lại của TSCĐ	Cách tính số khấu hao TSCĐ hàng năm	Mức khấu hao hàng năm	Mức khấu hao hàng tháng	Khấu hao lũy kế cuối năm
1	20.000.000	20.000.000 x 40%	8.000.000	666.666	8.000.000
2	12.000.000	12.000.000 x 40%	4.800.000	400.000	12.800.000
3	7.200.000	7.200.000 x 40%	2.880.000	240.000	15.680.000
4	4.320.000	4.320.000 : 2	2.160.000	180.000	17.840.000
5	2.160.000	4.320.000 : 2	2.160.000	180.000	20.000.000

2.3. Phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm

Tài sản cố định trong doanh nghiệp được trích khấu hao theo phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm như sau:

$$\text{Mức trích khấu hao trong tháng của tài sản cố định} = \text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong tháng} \times \text{Mức trích khấu hao bình quân tính cho một đơn vị sản phẩm}$$

Trong đó:

$$\text{Mức trích khấu hao bình quân tính cho một đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Nguyên giá của tài sản cố định}}{\text{Sản lượng theo công suất thiết kế}}$$

- Mức trích khấu hao năm của tài sản cố định bằng tổng mức trích khấu hao của 12 tháng trong năm, hoặc tính theo công thức sau:

$$\text{Mức trích khấu hao năm của tài sản cố định} = \text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong năm} \times \text{Mức trích khấu hao bình quân tính cho một đơn vị sản phẩm}$$

Trường hợp công suất thiết kế hoặc nguyên giá của tài sản cố định thay đổi, doanh nghiệp phải xác định lại mức trích khấu hao của tài sản cố định.

Ví dụ: Công ty A mua máy ủi đất (mới 100%) với nguyên giá 450.000.000đ. Sản lượng theo công suất thiết kế của máy ủi này là 2.400.000m³. Khối lượng sản phẩm đạt được trong năm thứ nhất của máy ủi này là:

Tháng	Khối lượng sản phẩm hoàn thành (m ³)	Tháng	Khối lượng sản phẩm hoàn thành (m ³)
Tháng 1	14.000	Tháng 7	15.000
Tháng 2	15.000	Tháng 8	14.000
Tháng 3	18.000	Tháng 9	16.000
Tháng 4	16.000	Tháng 10	16.000
Tháng 5	15.000	Tháng 11	18.000
Tháng 6	14.000	Tháng 12	18.000

Mức trích khấu hao theo phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm của tài sản cố định này được xác định như sau:

- Mức trích khấu hao bình quân tính cho 1m³ đất ủi = 450.000.000đ : 2.400.000 m³ = 187,5 đ/m³

- Mức trích khấu hao của máy ủi được tính theo bảng sau:

Tháng	Sản lượng thực tế tháng (m ³)	Mức trích khấu hao tháng (đồng)
1	14.000	14.000 x 187,5 = 2.625.000
2	15.000	15.000 x 187,5 = 2.812.500
3	18.000	18.000 x 187,5 = 3.375.000
4	16.000	16.000 x 187,5 = 3.000.000
5	15.000	15.000 x 187,5 = 2.812.500
6	14.000	14.000 x 187,5 = 2.625.000
7	15.000	15.000 x 187,5 = 2.812.000
8	14.000	14.000 x 187,5 = 2.625.000
9	16.000	16.000 x 187,5 = 3.000.000
10	16.000	16.000 x 187,5 = 3.000.000
11	18.000	18.000 x 187,5 = 3.375.000
12	18.000	18.000 x 187,5 = 3.375.000
Tổng cộng cả năm		33.562.500

3. Kế toán hao mòn tài sản cố định

3.1. Tài khoản sử dụng

- TÀI KHOẢN 214 - HAO MÒN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình tăng hoặc giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của toàn bộ TSCĐ và BĐS đầu tư trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ, BĐS đầu tư và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ và giá trị hao mòn bất động sản đầu tư trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, cho thuê hoạt động.

Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 214 - Hao mòn tài sản cố định

Bên Nợ:

Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐS đầu tư giảm do TSCĐ, BĐS đầu tư thanh lý, nhượng bán, điều động cho đơn vị khác, góp vốn liên doanh,...

Bên Có:

Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐS đầu tư tăng do trích khấu hao TSCĐ, BĐS đầu tư.

Số dư bên Có:

Giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ, BĐS đầu tư hiện có ở đơn vị.

Tài khoản 214 - Hao mòn TSCĐ, có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2141 - Hao mòn TSCĐ hữu hình:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ hữu hình trong quá trình sử dụng do trích khấu hao (Hoặc tính hao mòn) TSCĐ và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ hữu hình.

- *Tài khoản 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ thuê tài chính do trích khấu hao (Hoặc tính hao mòn) TSCĐ thuê tài chính và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ thuê tài chính.

- *Tài khoản 2143 - Hao mòn TSCĐ vô hình:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ vô hình trong quá trình sử dụng do trích khấu hao (Hoặc tính hao mòn) TSCĐ vô hình và những khoản làm tăng, giảm hao mòn TSCĐ vô hình khác

- *Tài khoản 2147 - Hao mòn bất động sản đầu tư:* Phản ánh giá trị hao mòn bất động sản đầu tư trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, cho thuê hoạt động.

2.2. Phương pháp kế toán

(1). Định kỳ tính, trích khấu hao TSCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh, chi phí các BĐS đầu tư của doanh nghiệp khác, ghi:

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công (6234)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (6274)

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Nợ TK 811 - Chi phí khác

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (TK cấp 2 phù hợp).

(2). TSCĐ đã sử dụng, nhận được do điều chuyển trong nội bộ Tổng công ty, công ty, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá)

Có TK 411 - Nguồn vốn kinh doanh (Giá trị còn lại)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2141) (Giá trị hao mòn).

(3). Định kỳ tính, trích khấu hao BĐS đầu tư đang nắm giữ chờ tăng giá, đang cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147).

(4). Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính, ghi:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

(5). Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động văn hóa, phúc lợi, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính, ghi:

Nợ TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

(6). Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động văn hóa, phúc lợi, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính, ghi:

(7). Đối với TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng Quỹ phát triển khoa học và công nghệ sử dụng cho mục đích nghiên cứu, phát triển khoa học và công nghệ, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính, ghi:

Nợ TK 3562 - Quỹ PTKH&CN đã hình thành TSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

(8). Trường hợp vào cuối năm tài chính doanh nghiệp xem xét lại thời gian trích khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ, nếu có sự thay đổi mức khấu hao cần phải điều chỉnh số khấu hao ghi trên sổ kế toán như sau:

- Nếu do thay đổi phương pháp khấu hao và thời gian trích khấu hao TSCĐ, mà mức khấu hao TSCĐ tăng lên so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao tăng, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642 (Số chênh lệch khấu hao tăng)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (TK cấp 2 phù hợp).

- Nếu do thay đổi phương pháp khấu hao và thời gian trích khấu hao TSCĐ, mà mức khấu hao TSCĐ giảm so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao giảm, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (TK cấp 2 phù hợp)

Có các TK 623, 627, 641, 642 (Số chênh lệch khấu hao giảm).