

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM SỐ 03

TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC
ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, và
có hiệu lực thi hành từ 01/01/2002)*

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Ghi nhận TSCĐ Hữu hình

06. Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình:

Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả bốn (4) tiêu chuẩn ghi nhận sau:

- (a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;***
- (b) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;***
- (c) Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;***
- (d) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.***

07. Kế toán TSCĐ hữu hình được phân loại theo nhóm tài sản có cùng tính chất và mục đích sử dụng trong hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, gồm:

- (a) Nhà cửa, vật kiến trúc;
- (b) Máy móc, thiết bị;
- (c) Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn;
- (d) Thiết bị, dụng cụ quản lý;
- (e) Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm;
- (f) TSCĐ hữu hình khác.

08. TSCĐ hữu hình thường là bộ phận chủ yếu trong tổng số tài sản và đóng vai trò quan trọng trong việc thể hiện tình hình tài chính của doanh nghiệp, vì vậy, việc xác định một tài sản có được ghi nhận là TSCĐ hữu hình hay là một khoản chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ sẽ có ảnh hưởng đáng kể đến báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

09. Khi xác định tiêu chuẩn thứ nhất (quy định tại mục a đoạn 06) của mỗi TSCĐ hữu hình, doanh nghiệp phải xác định mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, dựa trên các bằng chứng hiện có tại thời điểm ghi nhận ban đầu và phải chịu mọi rủi ro liên quan.

Những tài sản sử dụng cho mục đích đảm bảo an toàn sản xuất, kinh doanh hoặc bảo vệ môi trường mặc dù không trực tiếp đem lại lợi ích kinh tế như các TSCĐ khác nhưng chúng lại cần thiết cho doanh nghiệp trong việc đạt được các lợi ích kinh tế nhiều hơn từ các tài sản khác. Tuy nhiên, các tài sản này chỉ được ghi nhận là TSCĐ hữu hình nếu nguyên giá của chúng và các tài sản có liên quan không vượt quá tổng giá trị có thể thu hồi từ các tài sản đó và các tài sản khác có liên quan. Ví dụ, một nhà máy hóa chất có thể phải lắp đặt các thiết bị và thực hiện quy trình chứa và bảo quản hóa chất mới để tuân thủ yêu cầu về bảo vệ môi trường đối với việc sản xuất và lưu trữ hóa chất độc. Các tài sản lắp đặt liên quan đi kèm chỉ được hạch toán là TSCĐ hữu hình nếu không có chúng doanh nghiệp sẽ không thể hoạt động và bán sản phẩm hóa chất của mình.

10. Tiêu chuẩn thứ hai (quy định tại mục b đoạn 06) cho việc ghi nhận TSCĐ hữu hình thường đã được thỏa mãn vì nguyên giá tài sản được xác định thông qua mua sắm, trao đổi, hoặc tự xây dựng.

11. Khi xác định các bộ phận cấu thành TSCĐ hữu hình, doanh nghiệp phải áp dụng các tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình cho từng trường hợp cụ thể. Doanh nghiệp có thể hợp nhất các bộ phận riêng biệt không chủ yếu, như khuôn đúc, công cụ, khuôn dập và áp dụng các tiêu chuẩn TSCĐ hữu hình vào tổng giá trị đó. Các phụ tùng và thiết bị phụ trợ thường được coi là tài sản lưu động và được hạch toán vào chi phí khi sử dụng. Các phụ tùng chủ yếu và các thiết bị bảo trì được xác định là TSCĐ hữu hình khi doanh nghiệp ước tính thời gian sử dụng chúng nhiều hơn một năm. Nếu phụ tùng và thiết bị bảo trì chỉ được dùng gắn liền với TSCĐ hữu hình và việc sử dụng chúng là không thường xuyên thì chúng được hạch toán là TSCĐ hữu hình riêng biệt và được khấu hao trong thời gian ít hơn thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình liên quan.

12. Trong từng trường hợp cụ thể, có thể phân bổ tổng chi phí của tài sản cho các bộ phận cấu thành của nó và hạch toán riêng biệt cho mỗi bộ phận cấu thành. Trường hợp này được áp dụng khi từng bộ phận cấu thành tài sản có thời gian sử dụng hữu ích khác nhau, hoặc góp phần tạo ra lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp theo những tiêu chuẩn quy định khác nhau nên được sử dụng các tỷ lệ và các phương pháp khấu hao khác nhau. Ví dụ, một thân máy bay và động cơ của nó cần được hạch toán thành hai TSCĐ hữu hình riêng biệt, có tỷ lệ khấu hao khác nhau, nếu chúng có thời gian sử dụng hữu ích khác nhau.

Xác định giá trị ban đầu

13. TSCĐ hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá.

Xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình trong từng trường hợp

TSCĐ hữu hình mua sắm

14. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng, như: Chi phí chuẩn bị mặt bằng; Chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu; Chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử); Chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Đối với TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư xây dựng theo phương thức giao thầu, nguyên giá là giá quyết toán công trình đầu tư xây dựng, các chi phí liên quan trực tiếp khác và lệ phí trước bạ (nếu có).

15. Trường hợp mua TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất thì giá trị quyền sử dụng đất phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ vô hình.

16. Trường hợp TSCĐ hữu hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá TSCĐ đó được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình (vốn hóa) theo quy định của chuẩn mực kế toán “Chi phí đi vay”.

17. Các khoản chi phí phát sinh, như: Chi phí quản lý hành chính, chi phí sản xuất chung, chi phí chạy thử và các chi phí khác... nếu không liên quan trực tiếp đến việc mua sắm và đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình. Các khoản lỗ ban đầu do máy móc không hoạt động đúng như dự tính được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế

18. Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế là giá thành thực tế của TSCĐ tự xây dựng, hoặc tự chế cộng (+) chi phí lắp đặt, chạy thử. Trường hợp doanh nghiệp dùng sản phẩm do mình sản xuất ra để chuyển thành TSCĐ thì nguyên giá là chi phí sản xuất sản phẩm đó cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Trong các trường hợp trên, mọi khoản lãi nội bộ không được tính vào nguyên giá của các tài sản đó. Các chi phí không hợp lý, như nguyên liệu, vật liệu lãng phí, lao động

hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự chế không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình.

TSCĐ hữu hình thuê tài chính

19. Trường hợp đi thuê TSCĐ hữu hình theo hình thức thuê tài chính, nguyên giá TSCĐ được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán “Thuê tài sản”.

TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi

20. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về.

21. Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong cả hai trường hợp không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi. Ví dụ: Việc trao đổi các TSCĐ hữu hình tương tự như trao đổi máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải, các cơ sở dịch vụ hoặc TSCĐ hữu hình khác.

TSCĐ hữu hình tặng từ các nguồn khác

22. Nguyên giá TSCĐ hữu hình được tài trợ, được biếu tặng, được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý ban đầu. Trường hợp không ghi nhận theo giá trị hợp lý ban đầu thì doanh nghiệp ghi nhận theo giá trị danh nghĩa cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu

23. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

24. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu chúng thực sự cải thiện trạng thái hiện tại so với trạng thái tiêu chuẩn ban đầu của tài sản đó, như:

- (a) Thay đổi bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng;
- (b) Cải tiến bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;
- (c) Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước.

25. Chi phí về sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ hữu hình nhằm mục đích khôi phục hoặc duy trì khả năng đem lại lợi ích kinh tế của tài sản theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn ban đầu được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

26. Việc hạch toán các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình phải căn cứ vào từng trường hợp cụ thể và khả năng thu hồi các chi phí phát sinh sau. Khi giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã bao gồm các khoản giảm về lợi ích kinh tế thì các chi phí phát sinh sau để khôi phục các lợi ích kinh tế từ tài sản đó sẽ được tính vào nguyên giá TSCĐ nếu giá trị còn lại của TSCĐ không vượt quá giá trị có thể thu hồi từ tài sản đó. Trường hợp trong giá mua TSCĐ hữu hình đã bao gồm nghĩa vụ của doanh nghiệp phải bỏ thêm các khoản chi phí để đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì việc vốn hóa các chi phí phát sinh sau cũng phải căn cứ vào khả năng thu hồi chi phí. Ví dụ khi mua một ngôi nhà đòi hỏi doanh nghiệp phải sửa chữa trước khi sử dụng thì chi phí sửa chữa ngôi nhà được tính vào nguyên giá của tài sản nếu giá trị đó có thể thu hồi được từ việc sử dụng ngôi nhà trong tương lai.

27. Trường hợp một số bộ phận của TSCĐ hữu hình đòi hỏi phải được thay thế thường xuyên, được hạch toán là các TSCĐ độc lập nếu các bộ phận đó thỏa mãn đủ bốn (4) tiêu chuẩn quy định cho TSCĐ hữu hình. Ví dụ máy điều hòa nhiệt độ trong một ngôi nhà có thể phải thay thế nhiều lần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của ngôi nhà đó thì các khoản chi phí phát sinh trong việc thay thế hay khôi phục máy điều hòa được hạch toán thành một tài sản độc lập và giá trị máy điều hòa khi được thay thế sẽ được ghi giảm.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

28. Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Trường hợp TSCĐ hữu hình được đánh giá lại theo quy định của Nhà nước thì nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại phải được điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại. Chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ hữu hình được xử lý và kế toán theo quy định của Nhà nước.

Khấu hao

29. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác, như: Khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho các hoạt động trong giai đoạn triển khai là một bộ phận chi phí cấu thành nguyên giá TSCĐ vô hình (theo quy định của chuẩn mực TSCĐ vô hình), hoặc chi phí khấu hao TSCĐ hữu hình dùng cho quá trình tự xây dựng hoặc tự chế các tài sản khác.

30. Lợi ích kinh tế do TSCĐ hữu hình đem lại được doanh nghiệp khai thác dần bằng cách sử dụng các tài sản đó. Tuy nhiên, các nhân tố khác, như: Sự lạc hậu về kỹ thuật, sự hao mòn của tài sản do chúng không được sử dụng thường dẫn đến sự suy giảm lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp ước tính các tài sản đó sẽ đem lại. Do đó, khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải xem xét các yếu tố sau:

- (a) Mức độ sử dụng ước tính của doanh nghiệp đối với tài sản đó. Mức độ sử dụng được đánh giá thông qua công suất hoặc sản lượng dự tính;
- (b) Mức độ hao mòn phụ thuộc vào các nhân tố liên quan trong quá trình sử dụng tài sản, như: Số ca làm việc, việc sửa chữa và bảo dưỡng của doanh nghiệp đối với tài sản, cũng như việc bảo quản chúng trong những thời kỳ không hoạt động;
- (c) Hao mòn vô hình phát sinh do việc thay đổi hay cải tiến dây truyền công nghệ hay do sự thay đổi nhu cầu của thị trường về sản phẩm hoặc dịch vụ do tài sản đó sản xuất ra;
- (d) Giới hạn có tính pháp lý trong việc sử dụng tài sản, như ngày hết hạn hợp đồng của tài sản thuê tài chính.

31. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình do doanh nghiệp xác định chủ yếu dựa trên mức độ sử dụng ước tính của tài sản. Tuy nhiên, do chính sách quản lý tài sản của doanh nghiệp mà thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản có thể ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích thực tế của nó. Vì vậy, việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của một TSCĐ hữu hình còn phải dựa trên kinh nghiệm của doanh nghiệp đối với các tài sản cùng loại.

32. Ba phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình, gồm:

- Phương pháp khấu hao đường thẳng;
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần; và
- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm.

Theo phương pháp khấu hao đường thẳng, số khấu hao hàng năm không thay đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, số khấu hao hàng năm giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm dựa trên tổng số đơn vị sản phẩm ước tính tài sản có thể tạo ra. Phương pháp khấu hao do doanh nghiệp xác định để áp dụng cho từng TSCĐ hữu hình phải được thực hiện nhất quán, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản đó. Doanh nghiệp không được tiếp tục tính khấu hao đối với những TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn còn sử dụng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh.

Xem xét lại thời gian sử dụng hữu ích

33. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thì phải điều chỉnh mức khấu hao.

34. Trong quá trình sử dụng TSCĐ, khi đã xác định chắc chắn là thời gian sử dụng hữu ích không còn phù hợp thì phải điều chỉnh thời gian sử dụng hữu ích và tỷ lệ khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo và được thuyết minh trong báo cáo tài chính. Ví dụ: Thời gian sử dụng hữu ích có thể được kéo dài thêm do việc cải thiện trạng thái của tài sản vượt trên trạng thái tiêu chuẩn ban đầu của nó, hoặc các thay đổi về kỹ thuật hay thay đổi nhu cầu về sản phẩm do một máy móc sản xuất ra có thể làm giảm thời gian sử dụng hữu ích của nó.

35. Chế độ sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ hữu hình có thể kéo dài thời gian sử dụng hữu ích thực tế hoặc làm tăng giá trị thanh lý ước tính của tài sản nhưng doanh nghiệp không được thay đổi mức khấu hao của tài sản.

Xem xét lại phương pháp khấu hao

36. Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng tài sản để đem lại lợi ích cho doanh nghiệp thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo.

Nhượng bán và thanh lý tscđ hữu hình

37. TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán.

38. Lãi hay lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình được xác định bằng số chênh lệch giữa thu nhập với chi phí thanh lý, nhượng bán cộng (+) giá trị còn lại của