

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**



NGUYỄN THỊ MINH GIANG

**KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ
TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU
CỦA CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI - 2018

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI



NGUYỄN THỊ MINH GIANG

**KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ
TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU
CỦA CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 62.34.03.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học: TS. Nguyễn Tuấn Duy

PGS.TS. Trương Thị Thủy

HÀ NỘI - 2018

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu nêu trong luận án là trung thực. Những kết luận khoa học của luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

Tác giả luận án

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
MỤC LỤC	ii
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	v
DANH MỤC SƠ ĐỒ	vi
DANH MỤC BẢNG BIỂU	vii
DANH MỤC BIỂU ĐỒ.....	viii
PHẦN MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU TẠI DOANH NGHIỆP	15
1.1. Những vấn đề lý luận chung về các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu	15
<i>1.1.1. Một số khái niệm cơ bản</i>	<i>15</i>
<i>1.1.2. Đặc điểm của hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu ảnh hưởng đến các giao dịch ngoại tệ</i>	<i>18</i>
<i>1.1.3. Các trường hợp phát sinh giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu</i>	<i>27</i>
1.2. Yêu cầu quản lý và nguyên tắc kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu	30
<i>1.2.1. Yêu cầu quản lý của kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu</i>	<i>30</i>
<i>1.2.2. Nguyên tắc kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu</i>	<i>30</i>
1.3. Các quan điểm về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu.....	31
<i>1.3.1. Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của các nhà khoa học</i>	<i>31</i>
<i>1.3.2. Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của một số loại hình kế toán</i>	<i>40</i>
<i>1.3.3. Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của chuẩn mực quốc tế về kế toán</i>	<i>43</i>
1.4. Nội dung kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu ...	48
<i>1.4.1. Kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu ...</i>	<i>48</i>

1.4.2. Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu	60
1.5. Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại một số nước và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.....	63
1.5.1. Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại một số nước.....	63
1.5.2. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam	66
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	68
CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU TẠI CÁC DOANH NGHIỆP	69
2.1. Khung pháp lý về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu qua các thời kỳ	69
2.1.1. Giai đoạn từ năm 1995- 2001	69
2.1.2. Giai đoạn từ 2001 - nay.....	71
2.2. Tổng quan tình hình và các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu.....	82
2.2.1. Tổng quan về các Doanh nghiệp hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu ...	82
2.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu	91
2.3. Thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN Việt Nam hiện nay	93
2.3.1. Ghi nhận giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu.....	94
2.3.2. Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu	105
2.4. Đánh giá thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN.....	106
2.4.1. Những kết quả đạt được	106
2.4.2. Những phát hiện qua nghiên cứu	106
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	111
CHƯƠNG 3: CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU TẠI CÁC DOANH NGHIỆP.....	112
3.1. Định hướng phát triển các hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu tại các Doanh nghiệp đến năm 2030	112

3.2. Những yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN	113
3.2.1. <i>Yêu cầu hoàn thiện</i>	<i>113</i>
3.2.2. <i>Nguyên tắc hoàn thiện</i>	<i>115</i>
3.3. Nội dung hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN.....	117
3.3.1. <i>Nội dung hoàn thiện kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ.....</i>	<i>117</i>
3.3.2. <i>Nội dung hoàn thiện vấn đề trình bày và công bố thông tin trên BCTC...135</i>	<i>135</i>
3.4. Những điều kiện và biện pháp để thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN	139
3.4.1. <i>Về phía Bộ Tài chính</i>	<i>139</i>
3.4.2. <i>Về phía các cơ quan Nhà nước có liên quan.....</i>	<i>148</i>
3.4.3. <i>Về phía các cơ quan khác.....</i>	<i>148</i>
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	150
KẾT LUẬN	151
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ ĐÃ CÔNG BỐ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN	
TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

AASB	Ủy ban chuẩn mực kế toán Australia
BCĐKT	Bảng cân đối kế toán
BCTC	Báo cáo tài chính
CCTC	Công cụ tài chính
DN	Doanh nghiệp
EUR	Đồng euro
GBP	Đồng bảng Anh
IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế
KDXNK	Kinh doanh xuất nhập khẩu
NHTM	Ngân hàng thương mại
SFAS	Báo cáo chuẩn mực kế toán tài chính
TGGS	Tỷ giá ghi sổ
TGTT	Tỷ giá thực tế
TK	Tài khoản
USA	Đồng đô la Mỹ
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam
VN	Việt Nam
VND	Đồng Việt Nam

DANH MỤC SƠ ĐỒ

STT	Tên sơ đồ	Trang
1	Sơ đồ 1: Sơ đồ trình tự nghiên cứu của luận án	14
2	Sơ đồ 2.1: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý tại Tổng công ty dung dịch khoan và hóa phẩm dầu khí	86
3	Sơ đồ 2.2: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý tại Công ty cổ phần vật tư nông sản	87
4	Sơ đồ 2.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý tại Công ty TNHH Đại La Thành	88
5	Sơ đồ 2.4: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại Tổng công ty may 10	88
6	Sơ đồ 2.5: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại Tổng công ty may Đức Giang	89

DANH MỤC BẢNG BIỂU

STT	Tên bảng	Trang
1	Bảng 1.1: Bảng so sánh sự khác biệt giữa các phương pháp quy đổi ngoại tệ	63
2	Bảng 3.1: Sổ chi tiết theo dõi công nợ phải thu khách hàng ngoại tệ/ Phải trả người bán ngoại tệ	135
3	Bảng 3.2: Sổ chi tiết doanh thu xuất khẩu	135
4	Bảng 3.3: Sổ chi tiết TGNH ngoại tệ	136
5	Bảng 3.4: Báo cáo doanh thu xuất khẩu	138
6	Bảng 3.5: Báo cáo theo dõi hiệu quả hoạt động xuất khẩu	138
7	Bảng 3.6: Báo cáo tiền gửi ngân hàng ngoại tệ	139
8	Bảng 3.7: Báo cáo tình hình công nợ phải thu khách hàng (ngoại tệ)	139
9	Bảng 3.8: Báo cáo chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ	140

DANH MỤC BIỂU ĐỒ

STT	Tên biểu đồ	Trang
1	Biểu 2.1: Biểu đồ phân tích loại DN theo cơ cấu vốn	83
2	Biểu 2.2: Biểu đồ phân tích các DN khảo sát theo loại hình	84
3	Biểu 2.3: Biểu đồ phân tích các DN khảo sát theo loại giao dịch ngoại tệ	85
4	Biểu 2.4: Biểu đồ phân tích chế độ kế toán các DN áp dụng	90
5	Biểu 2.5: Biểu đồ phân tích đồng tiền các DN khảo sát sử dụng để ghi sổ kế toán	90
6	Biểu 2.6: Kim ngạch xuất nhập khẩu hàng hóa từ năm 2006 - 2016	94

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tổng quan tình hình nghiên cứu kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

Các giao dịch ngoại tệ nói chung và giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu (KDXNK) nói riêng là các giao dịch phức tạp, bao gồm nhiều nội dung và liên quan đến nhiều đối tượng kế toán khác nhau. Kế toán là công cụ trong quản lý kinh tế sẽ phải ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có liên quan đến loại giao dịch này. Để phản ánh kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, đã có một số bài viết, nghiên cứu trong và ngoài nước đề cập đến. Các bài viết tập trung vào các nội dung phản ánh kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ và vấn đề trình bày, công bố các thông tin của các giao dịch bằng ngoại tệ.

Tình hình nghiên cứu trong nước

Qua từng giai đoạn phát triển của nền kinh tế cũng như kế toán, tại mỗi giai đoạn lại có những quy định khác nhau chi phối kế toán các nghiệp vụ kinh tế nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK nói riêng. Theo thời gian, tùy thuộc vào nội dung, đã có những bài viết, công trình nghiên cứu đề cập đến các nội dung có liên quan đến các giao dịch ngoại tệ về mặt lý thuyết cũng như thực tế, cụ thể:

❖ *Đối với vấn đề ghi nhận giao dịch:*

✓ Các nghiên cứu về khung lý thuyết liên quan đến kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ:

Kế toán ghi nhận giao dịch ngoại tệ chịu sự chi phối của các quy định Nhà nước như: chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và trong từng giai đoạn lại chịu sự quy định của các thông tư hướng dẫn. Liên quan đến nội dung này, các nghiên cứu về khung lý thuyết chủ yếu tập trung so sánh sự khác nhau giữa các quy định (chuẩn mực, chế độ, thông tư) trong ghi nhận các giao dịch ngoại tệ. Các nghiên cứu này thường không tập trung theo từng giao dịch ngoại tệ cụ thể, riêng biệt mà chủ yếu xét dưới góc độ lý luận chung về các giao dịch ngoại tệ theo nội dung, bao gồm:

- Đối với việc ghi nhận thu nhập, chi phí và công nợ trong giao dịch nhập khẩu, xuất khẩu trực tiếp:

+ Về vấn đề tài khoản sử dụng: Bài viết “*Một số ý kiến về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái theo VAS 10*” của tác giả Nguyễn Đức Tín (2007) đề cập đến vấn đề bất cập khi hạch toán các giao dịch thanh toán bằng ngoại tệ giữa DN và khách hàng, nhà cung cấp theo hướng dẫn của chuẩn mực kế toán số 10 (VAS 10) liên

quan đến vấn đề từ ngữ sử dụng, diễn đạt trong chuẩn mực liên quan đến nội dung ứng trước và trả trước trên các tài khoản công nợ phải thu khách hàng và tài khoản công nợ phải trả người bán.

+ Về vấn đề kế toán xử lý chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ liên quan đến việc ghi nhận thu nhập, chi phí, công nợ cũng được đề cập trong một số nghiên cứu riêng biệt như: Bài viết *“Về kế toán chênh lệch tỷ giá”* của tác giả Lê Thị Hồng Phương (2011): bài viết nêu các ví dụ nhằm làm rõ hơn các loại tỷ giá sử dụng trong hạch toán, các tình huống dẫn đến chênh lệch tỷ giá và phân loại chênh lệch tỷ giá trong DN. Bài viết *“Hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái giữa chuẩn mực kế toán quốc tế và chuẩn mực kế toán Việt Nam trên báo cáo tài chính”* của tác giả Trần Hải Long (2013): bài viết so sánh giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam số 10 (VAS 10) và chuẩn mực kế toán quốc tế số 21 (IAS 21) về các nội dung: đơn vị tiền tệ kế toán, ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn sản xuất kinh doanh, Bài viết *“Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái – Những điểm phù hợp và sự khác biệt giữa thông tư 179/2012/TT – BTC với chuẩn mực kế toán số 10”* của Ngô Thúy Hà, Dương Hương Lam (2015): bài viết trình bày những điểm phù hợp giữa thông tư 179 và VAS 10 về: xử lý chênh lệch tỷ giá phát sinh từ các giao dịch có gốc ngoại tệ trong giai đoạn hoạt động sản xuất kinh doanh.

+ Đối với việc ghi nhận thu nhập, chi phí, công nợ của hoạt động xuất nhập khẩu ủy thác: Bài viết *“Kế toán hoạt động kinh doanh nhập khẩu ủy thác: Đề xuất cách tiếp cận dựa trên giao dịch kinh tế”* của tác giả Nguyễn Công Phương (2005): Bài viết phân tích làm rõ mối quan hệ tiền – hàng giữa bên nhận và bên giao ủy thác trong hoạt động xuất, nhập khẩu. Dưới góc độ kế toán, bài viết đề cập đến những vấn đề chưa hợp lý về tài khoản sử dụng để ghi nhận công nợ phải thu, phải trả giữa bên nhận ủy thác và bên ủy thác xuất, nhập khẩu theo quy định. Bài viết *“Vận dụng chuẩn mực kế toán số 10 trong hạch toán nghiệp vụ xuất nhập khẩu ủy thác”* của ThS Nguyễn Hữu Phú và ThS Hồ Thị Phi Yến (2009): bài viết đề cập phương pháp ghi nhận nghiệp vụ xuất nhập khẩu ủy thác theo VAS 10 và thông tư 105/2003/TT-BTC. Bài viết *“Xác định chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các DN thực hiện giao dịch xuất nhập khẩu ủy thác”* của tác giả Bùi Thị Thu Hương (2014): bài viết đề cập đến cách thức xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái trên sổ tiền thu hộ, chi hộ trong các giao dịch ngoại tệ của hoạt động xuất nhập khẩu ủy thác. Trên cơ sở đề xuất đưa ra, tác giả đã trình bày khái quát trình tự hoạt động xuất nhập khẩu ủy thác.

Nhìn chung, xét dưới góc độ lý luận, chưa có công trình nào đề cập đầy đủ các trường hợp phát sinh giao dịch ngoại tệ trong DN và phương pháp kế toán liên

quan, chủ yếu đề cập các nội dung liên quan đến quá trình thanh toán công nợ ngoại tệ. Bên cạnh đó, các nghiên cứu này cũng chỉ tập trung chủ yếu vào vấn đề bất cập, mâu thuẫn giữa các quy định qua các giai đoạn (giữa VAS 10 và các chế độ kế toán cũ ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC và các thông tư hướng dẫn trong từng giai đoạn như: thông tư 201/2009/TT-BTC, thông tư 179/2012/TT-BTC,...) nhưng nhiều quy định trong số những quy định này đã không còn giá trị nữa.

Mặc dù các nghiên cứu này đã giúp người đọc có được hiểu biết tổng quát về các quy định chi phối đến kế toán các giao dịch ngoại tệ nói chung qua các giai đoạn của kế toán Việt Nam, tuy nhiên, quy định mới nhất có liên quan là chế độ kế toán DN ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC thay thế cho QĐ 15/2006/QĐ-BTC và thông tư 53/2016/TT-BTC sửa đổi bổ sung một số điểm của thông tư 200/2014/TT-BTC với rất nhiều thay đổi mang tính căn bản, đáng kể về kế toán các giao dịch ngoại tệ thì chưa có nghiên cứu nào đề cập và đánh giá cụ thể và đây sẽ là nội dung luận án sẽ hệ thống và bổ sung.

✓ Các nghiên cứu về thực trạng ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong kỳ:

Để phản ánh thực trạng ghi nhận thu nhập, công nợ trong giao dịch kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN có luận án tiến sĩ "*Hoàn thiện kế toán doanh thu bán hàng tại các DN xuất nhập khẩu Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*" của tác giả Đoàn Văn Anh (2005). Trong những nội dung đề cập đến các giao dịch ngoại tệ, luận án đã trình bày được nội dung thực trạng các giao dịch liên quan đến nghiệp vụ bán hàng (các giao dịch bán hàng trong nước và giao dịch xuất khẩu) tại các DN xuất nhập khẩu Việt Nam về: phương thức bán hàng và hình thức thanh toán, phạm vi, thời điểm ghi nhận doanh thu (trong đó có đề cập đến trường hợp đối với hàng xuất khẩu) và phương pháp hạch toán.

Bên cạnh những nội dung trên, luận án đưa ra nguyên tắc hạch toán chung đối với nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ và phương pháp kế toán doanh thu bán hàng xuất khẩu trong điều kiện DN áp dụng công cụ tài chính (CCTC) để phòng ngừa rủi ro hối đoái.

Ngoài ra, luận án đưa ra nguyên tắc hạch toán, giải pháp hoàn thiện trong trường hợp có sự khác biệt giữa đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán trong hợp đồng mua bán ngoại thương liên quan: việc ghi nhận doanh thu, điều chỉnh chênh lệch tỷ giá khi có sự biến động giữa đồng nội tệ, đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán.

Tác giả đã trình bày một số vấn đề lý luận về nguyên tắc ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái trong nghiệp vụ xuất khẩu theo chuẩn mực kế toán hiện hành. Ngoài

ra, luận án cũng nêu một số giải pháp đối với kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong trường hợp bán hàng.

- Đối với các nghiên cứu về vấn đề xử lý rủi ro tỷ giá trong quá trình hoạt động KDXNK tại các DN: Luận án tiến sĩ “*Kế toán các công cụ tài chính phái sinh nhằm phòng ngừa rủi ro trong các DN xuất nhập khẩu Đà Nẵng*” của tác giả Nguyễn Phi Sơn (2013), luận án “*Kế toán công cụ tài chính phái sinh trong các DN Việt Nam hiện nay*” của tác giả Nguyễn Thị Thanh Phương (2014) : Hai luận án này đã phân tích và đánh giá thực trạng về hệ thống kế toán do Nhà nước quy định áp dụng khi các DN sử dụng CCTC phái sinh nhằm phòng ngừa rủi ro cũng như khảo sát thực tế, sử dụng phương pháp thống kê để phân tích và đánh giá thực trạng sử dụng các CCTC phái sinh của các DN, thực trạng kế toán các CCTC phái sinh nhằm phòng ngừa rủi ro trong các DN xuất nhập khẩu. Từ đó, cả hai luận án đã rút ra những ưu điểm, hạn chế và đề xuất những kiến nghị, giải pháp hoàn thiện kế toán các CCTC phái sinh nhằm phòng ngừa rủi ro dưới góc độ chế độ kế toán cũng như vận dụng tại các DN xuất nhập khẩu. Tuy nhiên, các tác giả chỉ tập trung vào việc kế toán các CCTC phái sinh nhằm phòng ngừa rủi ro mà chưa gắn liền với các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu, chưa đề cập đến việc ghi nhận các giao dịch liên quan đến các hợp đồng gốc. Hơn nữa, một số giải pháp hai tác giả đưa ra đã không còn phù hợp với các quy định kế toán hiện hành (Ví dụ: giải pháp về mở TK ngoài bảng,..)

Nói chung, các nghiên cứu khảo sát, phản ánh thực trạng kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ tại các DN không nhiều, nội dung đề cập mới chỉ dừng tại nghiệp vụ ghi nhận thu nhập, công nợ phải trả. Tuy nhiên, thời điểm nghiên cứu của luận án cũng đã khá xa với những vấn đề về kế toán ngoại tệ hiện tại. Ngoài ra, luận án không đề cập sâu gắn với vấn đề thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ, phát sinh chênh lệch tỷ giá tại DN như thế nào.

❖ *Đối với vấn đề trình bày thông tin trên báo cáo tài chính*

Đối với vấn đề xử lý chênh lệch tỷ giá cuối kỳ khi quy đổi đối với các khoản mục liên quan đến các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ khi lập và trình bày báo cáo tài chính (BCTC), hầu hết các nghiên cứu liên quan đến nội dung này đều tập trung nghiên cứu về khung lý thuyết, hầu như không có nghiên cứu riêng biệt nào tìm hiểu về thực trạng vấn đề này tại các DN, cụ thể:

Bài viết “*Bàn về chênh lệch tỷ giá hối đoái theo chuẩn mực VAS số 10 và thông tư 201/2009/TT-BTC*” của tác giả Trần Hải Long (2010), bài viết “*Áp dụng VAS 10 hay thông tư 201/2009/TT-BTC trong hạch toán chênh lệch tỷ giá*” của tác

giả Lê Thanh Phương (2011): các nghiên cứu này đề cập đến những vấn đề khác biệt và mâu thuẫn giữa VAS 10 và thông tư 201 trong vấn đề xử lý chênh lệch tỷ giá đối với các khoản mục ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ.

Bài viết “*Bàn về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các doanh nghiệp*” của tác giả Lê Hà (2012): bài viết trình bày phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái đối với các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ và khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ theo quy định của VAS 10, theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC, thông tư 201/2009/TT-BTC.

Bài viết “*Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái – Những điểm phù hợp và sự khác biệt giữa thông tư 179/2012/TT – BTC với chuẩn mực kế toán số 10*” của Ngô Thúy Hà, Dương Hương Lam (2015): bài viết trình bày những điểm khác biệt giữa thông tư 179 và VAS 10 về: loại tỷ giá sử dụng để đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ, thời điểm đánh giá và trường hợp xử lý trong trường hợp đối với loại ngoại tệ ngân hàng không công bố tỷ giá.

Nhìn chung, các nghiên cứu về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong nước hiện nay đang dừng lại ở một số nội dung sau:

Đối với vấn đề ghi nhận giao dịch: Xét dưới cả góc độ lý luận và nghiên cứu thực trạng, hiện nay, trong số những công trình đã được nghiên cứu và hệ thống, chưa có một công trình nào đề cập đầy đủ các nội dung và phương pháp kế toán các giao dịch ngoại tệ trong DN.

Các nghiên cứu về khung lý thuyết chủ yếu là những nghiên cứu cũ, chưa cập nhật đầy đủ các quy định mới nhất hiện nay liên quan đến nội dung này, đặc biệt từ khi chế độ kế toán mới ra đời theo thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 53/2016/TT-BTC sửa đổi thông tư 200 đã có một số nội dung thay đổi cơ bản liên quan đến ghi nhận các giao dịch ngoại tệ và xử lý chênh lệch tỷ giá nhưng chưa có công trình nghiên cứu cụ thể nào đề cập. Các nghiên cứu chủ yếu dưới hình thức so sánh các quy định (nhiều quy định hiện nay đã bị thay thế, sửa đổi), chưa có nghiên cứu nào có sự phân tích, đánh giá toàn diện và đề cập giải pháp cụ thể tư vấn cho DN cũng như các cơ quan chức năng để hoàn thiện các giao dịch ngoại tệ. Trong các nghiên cứu về khung lý thuyết, ngoài một số nghiên cứu trình bày nội dung một số giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu (theo các quy định cũ), các nghiên cứu tập trung chủ yếu vào vấn đề xử lý chênh lệch tỷ giá, vấn đề ghi nhận giao dịch ngoại tệ chưa được tập trung đề cập cụ thể.

Đối với vấn đề tìm hiểu về thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong

KDXNK tại các DN, hiện nay cũng chưa có một công trình nghiên cứu nào phản ánh được đầy đủ tất cả các trường hợp phát sinh và kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK. Các nghiên cứu thường tập trung vào vấn đề xử lý chênh lệch tỷ giá phát sinh trong một loại nghiệp vụ cụ thể (thường là chênh lệch tỷ giá của các giao dịch phát sinh trong kỳ, đặc biệt là các giao dịch phát sinh trong quá trình thanh toán). Các giải pháp các tác giả đưa ra mới dừng lại ở một số nội dung như: vấn đề tài khoản sử dụng, vấn đề theo dõi nguyên tệ, giải thích và làm rõ hơn (về mặt từ ngữ, ý nghĩa) những nội dung pháp lý hiện hành (quy định trong chuẩn mực, thông tư,...).

Nhìn chung, liên quan đến vấn đề ghi nhận giao dịch ngoại tệ, nhiều nội dung kế toán chưa được đề cập (kế toán xuất nhập khẩu, mua bán ngoại tệ, vay ngoại tệ thực tế hiện nay tại các DN, kế toán phòng ngừa rủi ro tỷ giá cho DN trong hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu, trường hợp đồng tiền ghi sổ không phải là đồng Việt Nam, trường hợp đồng tiền tính toán không phải là đồng tiền thanh toán trong ghi nhận giao dịch và khi thanh toán,...) .

Đối với vấn đề trình bày BCTC: hầu hết các nghiên cứu đã thực hiện đề cập đến các quy định pháp lý mà hiện nay chưa có nghiên cứu nào tìm hiểu thực trạng vấn đề này tại các DN cụ thể. Các nghiên cứu chủ yếu đề cập đến việc so sánh và đưa ra những mâu thuẫn, bất cập trong các quy định liên quan tại từng thời điểm về các vấn đề: khoản mục ngoại tệ lựa chọn để đánh giá, loại tỷ giá sử dụng để đánh giá. Tuy nhiên, chưa có công trình nào đưa ra giải pháp cụ thể hoàn thiện về vấn đề quy đổi các khoản mục liên quan đến các giao dịch ngoại tệ và trình bày trên BCTC, đặc biệt đối với trường hợp DN phát sinh nhiều giao dịch ngoại tệ cũng như sử dụng nhiều loại ngoại tệ khác nhau sao cho đảm bảo cung cấp thông tin minh bạch và chính xác về tình hình tài chính của DN theo các quy định kế toán hiện nay.

Tình hình nghiên cứu ngoài nước

Kế toán các giao dịch ngoại tệ là một vấn đề quan trọng trong DN, nghiên cứu về vấn đề này có một số nghiên cứu nước ngoài như sau:

- Đối với vấn đề tìm hiểu thực trạng kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ tại các DN: Với nội dung này, có một số bài viết của một số tác giả như sau:

+ Nghiên cứu *“Don’t get lost in translation in accounting for foreign currency”* (Đừng quên các giao dịch trong kế toán ngoại tệ) của tác giả Kenneth Creech (2014): tác giả trình bày quan điểm về đồng tiền chức năng và nêu ví dụ về việc ghi nhận giao dịch ngoại tệ tại các DN của Anh và của Mỹ. Trong ví dụ, tác giả đưa ra giao dịch liên quan đến doanh thu, chi phí phát sinh bằng ngoại tệ trao đổi

giữa đồng đô la Mỹ (USD) và đồng bảng Anh (GBP). Bài viết đã trình bày phương pháp chuyển đổi giữa ngoại tệ và đồng tiền chức năng phục vụ cho việc ghi nhận các giao dịch ngoại tệ dựa trên tỷ giá trung bình.

+ Nghiên cứu “*Accounting implication of foreign currency transactions translation and hedging*” (Kế toán các giao dịch ngoại tệ và phòng ngừa rủi ro) của tác giả Jasmina Bogicevic (2013): Bài nghiên cứu tập trung vào các vấn đề kế toán các giao dịch ngoại tệ và việc sử dụng công cụ phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá. Đối với vấn đề ghi nhận giao dịch ngoại tệ, bài viết đề cập đến loại tỷ giá sử dụng để quy đổi ngoại tệ và việc xử lý chênh lệch tỷ giá. Bài viết cũng đề cập đến các phương pháp quy đổi ngoại tệ như: phương pháp tỷ giá hiện hành, phương pháp hiện hành – phi hiện hành, phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ, phương pháp thời gian. Tuy nhiên, bài viết không trình bày cụ thể nội dung từng phương pháp cũng như các trường hợp sử dụng để quy đổi các khoản mục ngoại tệ. Về vấn đề phòng ngừa rủi ro tiền tệ, tác giả đã tiến hành khảo sát tại 60 công ty tại Serbia về mức độ sử dụng công cụ phòng ngừa rủi ro, tác giả đã sử dụng phương pháp thống kê để xác định tỷ lệ số DN gặp rủi ro trong trao đổi ngoại tệ trong quá trình hoạt động. Bên cạnh đó, bài viết đề cập đến các đối tượng phòng ngừa rủi ro tỷ giá cũng như các công cụ sử dụng để phòng ngừa rủi ro. Tuy nhiên, các nội dung trình bày chỉ mang tính chất liệt kê, không đi cụ thể về nội dung phương pháp phòng ngừa cũng như kế toán phòng ngừa rủi ro trong DN.

+ Nghiên cứu “*Managing foreign exchange risk with derivatives*” (Quản lý rủi ro tỷ giá bằng các công cụ phái sinh) của tác giả Gregory W. Brown (2001): đề cập cách HDG Inc (nhà máy sản xuất thiết bị lâu bền hàng đầu trong ngành công nghiệp Mỹ, hoạt động tại hơn 50 quốc gia trên thế giới) kiểm soát, quản lý các trao đổi ngoại tệ, trong đó có tính hay thay đổi của tỷ giá. Bài nghiên cứu đề cập đến công cụ phái sinh HDG đã sử dụng để giảm thiểu các rủi ro do sự biến động của tỷ giá (hợp đồng quyền chọn và hợp đồng kỳ hạn) nhưng không trình bày cụ thể về phương pháp hạch toán. Bài viết tập trung vào vấn đề quản lý rủi ro ngoại tệ; lý do kinh tế của việc tại sao phải quản lý rủi ro ngoại tệ.

- Đối với vấn đề trình bày BCTC về các khoản mục ngoại tệ

+ Nghiên cứu “*Foreign Currency Translation Method Choice: Insights From Game Theory*” (Lựa chọn phương pháp chuyển đổi các giao dịch ngoại tệ: nhìn từ góc độ lý thuyết trò chơi) của Jo Ann M. Pinto (2011): nghiên cứu này đề cập đến các phương pháp chuyển đổi các khoản mục ngoại tệ tại các công ty đa quốc gia của Mỹ theo phương pháp hiện hành và phương pháp theo thời gian. Bên

ạnh đó, bài viết đề cập đến việc lựa chọn đồng tiền chức năng theo SFAS số 52 và các nhân tố quyết định việc lựa chọn.

+ Nghiên cứu “*Difference between foreign currency transaction and translation gains and losses*” (Sự khác biệt giữa giao dịch ngoại tệ và chuyển đổi lãi lỗ) của tác giả Arushi Bhandari (2015): tác giả trình bày ví dụ về phương pháp chuyển đổi các khoản mục ngoại tệ (tài sản, nợ phải trả, doanh thu,...) cuối kỳ theo phương pháp hiện hành phục vụ cho việc lập báo cáo của DN tại Mỹ trong trường hợp đồng tiền chức năng là đồng Euro.

+ Nghiên cứu “*The Accounting and Economic Effects of Currency Translation*” (Ảnh hưởng của kế toán và kinh tế đến các giao dịch tiền tệ) của Allen Huang, Svetlana Vlady (2012): Bài viết sử dụng phương pháp thống kê định lượng nhằm nghiên cứu sự tác động của tỷ giá hối đoái dưới góc độ của kinh tế và kế toán đến đối với DN kinh doanh dầu và ga tại Australia. Trong nghiên cứu này, các tác giả phân tích ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá đến giá trị DN, trình bày các phương pháp ghi nhận và chuyển đổi theo AASB 1012 và AASB 121 (các quan điểm về đồng tiền chức năng, đồng tiền ghi sổ,...) . Thời gian nghiên cứu được tác giả chia làm hai giai đoạn: từ năm 1999 – 2003 (kế toán ngoại tệ theo quy định của AASB 1012), giai đoạn 2 từ 2005 – 2010 (kế toán ngoại tệ theo quy định của AASB 121) để so sánh việc vận dụng các chuẩn mực này trong từng giai đoạn.

+ Nghiên cứu “*The exchange rate exposure of U.S. Multinationals*” (Tỷ giá trao đổi của các công ty đa quốc gia Mỹ) của tác giả Philippe Jorion (1990): đề cập đến ảnh hưởng của tỷ giá và chênh lệch tỷ giá đến giá trị DN, cụ thể đã phân tích ảnh hưởng của tỷ giá đối với các công ty đa quốc gia của Mỹ.

Nhìn chung, các nghiên cứu trên thế giới về kế toán các giao dịch ngoại tệ không nhiều, chủ yếu dưới nội dung tìm hiểu về ảnh hưởng của yếu tố ngoại tệ, tỷ giá đối với DN, chưa có nghiên cứu nào đi sâu tìm hiểu đầy đủ các trường hợp phát sinh và kế toán nội dung này trong các DN.

Trên cơ sở các nghiên cứu tổng quan về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, khoảng trống hiện nay liên quan đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK hiện nay chưa có công trình nào nghiên cứu gồm các vấn đề:

- Hệ thống đầy đủ các trường hợp phát sinh giao dịch ngoại tệ trong KDXNK.
- Khung lý thuyết về kế toán các giao dịch ngoại tệ theo các quy định mới nhất hiện nay.
- Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong trường hợp đồng tiền tính toán khác đồng tiền thanh toán.

- Trường hợp đồng tiền ghi sổ không phải là đồng nội tệ.
- Kế toán phòng ngừa rủi ro tỷ giá trong giao dịch KDXNK.
- Thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN.

Và đây sẽ là các vấn đề được tiếp tục tìm hiểu và giải quyết trong luận án.

2. Tính cấp thiết và ý nghĩa của đề tài nghiên cứu

Trong xu thế toàn cầu hóa hiện nay, Việt Nam đã và đang trong quá trình hội nhập vào nền kinh tế quốc tế, các hoạt động kinh tế diễn ra ngày càng đa dạng và phức tạp. Trong bối cảnh đó, đặc biệt kể từ sau khi Việt Nam gia nhập WTO, các hoạt động có yếu tố nước ngoài diễn ra ngày càng nhiều, các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ nói chung và các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK nói riêng cũng diễn ra ngày càng phổ biến, nhiều về số lượng giao dịch và lớn về giá trị. Tuy nhiên, trong thời gian qua, sự bất ổn, biến động của các nền kinh tế làm cho các loại giao dịch này trở nên phức tạp, các yếu tố có liên quan (tỷ giá, quan hệ KDXNK, tình hình chính trị, nguồn hàng...) thường xuyên biến động theo các chiều hướng không ổn định nhiều khi gây ảnh hưởng đến hoạt động KDXNK, đến các mục tiêu của DN. Kế toán là công cụ trong quản lý kinh tế sẽ phải ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong DN, bao gồm các nghiệp vụ liên quan đến giao dịch ngoại tệ. Phản ánh chính xác, đầy đủ các giao dịch, sự kiện liên quan đến các giao dịch ngoại tệ là một đòi hỏi tất yếu khách quan đối với các DN KDXNK nhằm góp phần phản ánh chính xác tình hình tài chính của DN, qua đó góp phần cung cấp thông tin kinh tế tài chính cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng khác nhau nhằm phục vụ cho việc ra quyết định và quản lý kinh tế.

Xu thế hội nhập ngày càng sâu rộng của Việt Nam vào nền kinh tế thế giới dẫn đến hội nhập trong lĩnh vực kế toán là một tất yếu khách quan. Quá trình này đã tạo cơ hội cho Việt Nam tiếp cận với các quy định, chuẩn mực kế toán quốc tế và Việt Nam cũng đã ban hành các quy định, thông tư hướng dẫn liên quan đến nội dung về kế toán các giao dịch ngoại tệ. Trong quá trình thực hiện, các quy định, thông tư hướng dẫn, hệ thống chế độ kế toán DN không ngừng được sửa đổi, bổ sung để đáp ứng yêu cầu quản lý kinh tế. Tuy nhiên, trong sự phát triển ngày càng đa dạng và phức tạp của nền kinh tế, ngày càng có nhiều vấn đề mới phức tạp liên quan đến kế toán các giao dịch ngoại tệ nảy sinh từ thực tế hoạt động KDXNK của DN nhưng chưa được quy định trong chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và chưa có những hướng dẫn cụ thể hoặc những hướng dẫn đã ban hành nhưng chưa thật sự hợp lý. Chính vì vậy, hiện nay nhiều DN KDXNK đang gặp khó khăn trong quá trình hạch toán kế toán các giao dịch ngoại tệ và vấn đề trình bày, công bố những thông tin này cũng chưa thật sự hữu ích cho những người có

nhu cầu sử dụng.

Xuất phát từ những vấn đề nêu trên, tôi đã chọn đề tài “*Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK của các DN Việt Nam*” làm đề tài luận án của mình.

3. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu về mặt lý luận:

Luận án sẽ hệ thống hóa, khái quát, làm rõ bản chất của các giao dịch ngoại tệ nói chung và giao dịch ngoại tệ trong KDXNK nói riêng; bổ sung và làm sáng tỏ hơn những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, phương pháp kế toán các giao dịch ngoại tệ theo các quan điểm khác nhau và xu hướng hòa hợp chuẩn mực kế toán của một số quốc gia trên thế giới để từ đó định hướng cho việc hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN Việt Nam.

Mục tiêu về mặt thực tiễn:

Luận án nghiên cứu thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK theo chế độ kế toán Việt Nam qua các thời kỳ khác nhau, từ đó đánh giá thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ để tìm ra những ưu điểm cũng như những tồn tại và nguyên nhân chủ yếu.

Đồng thời, luận án tìm hiểu thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN Việt Nam hiện nay, qua đó tìm ra những ưu điểm và tồn tại về kế toán các giao dịch ngoại tệ thực tế tại các DN.

Trên cơ sở những tồn tại đã phát hiện, đề tài đi tìm nguyên nhân khách quan về mặt các quy định chi phối cũng như các nguyên nhân chủ quan từ phía các DN để qua đó tìm ra những giải pháp góp phần khắc phục, hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu:

- Luận án tập trung nghiên cứu những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK trong các DN theo kế toán Việt Nam, kế toán quốc tế và một số nước khác (Mỹ, Trung Quốc, Anh, Canada,...).

- Nghiên cứu thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN Việt Nam.

Phạm vi nghiên cứu:

- Về phạm vi nội dung nghiên cứu: Luận án tập trung nghiên cứu kế toán tài chính đối với các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN, gồm:

+ Kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK.

+ Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ.

- Về phạm vi không gian nghiên cứu: Luận án tập trung nghiên cứu tại các DN có hoạt động KDXNK với các quy mô khác nhau, đặc điểm hoạt động, ngành nghề kinh doanh khác nhau, trong đó tập trung vào các DN sản xuất và DN thương mại thuộc các thành phần kinh tế và có cơ cấu vốn khác nhau (cụ thể các DN khảo sát trình bày trong chương 2 của luận án).

- Về thời gian nghiên cứu: Luận án tập trung nghiên cứu khảo sát thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN Việt Nam từ năm 2015 đến nay bởi đây là mốc thời điểm chế độ kế toán ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC bắt đầu có hiệu lực và có nhiều điểm thay đổi đáng kể về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK so với các quy định trước kia. Bên cạnh đó, trong năm 2015, ngân hàng Nhà nước cũng có một số quy định chi phối và tác động đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN.

5. Phương pháp nghiên cứu

Luận án tiếp cận vấn đề nghiên cứu dưới góc độ nguyên lý, xem xét và tìm hiểu các đối tượng kế toán liên quan trên cơ sở biến động của các đối tượng khi các giao dịch phát sinh. Luận án không dựa trên nền tảng các quy định hiện hành như: chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán Việt Nam bởi các quy định này không ổn định, vẫn có thể được thay đổi, bổ sung, hoàn thiện do các yếu tố thay đổi của nền kinh tế cũng như kế toán,... Các qui định trong chuẩn mực kế toán quốc tế chỉ được xem là một trong những quan điểm trong kế toán nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ nói riêng.

Từng vấn đề nghiên cứu được luận án phân tích dựa trên các quan điểm khác nhau của các nhà khoa học, của chuẩn mực kế toán nhằm có được sự đánh giá tổng quát về vấn đề. Phương pháp chủ yếu được sử dụng là phương pháp định tính.

Phương pháp thu thập thông tin

- Nhằm tìm hiểu những vấn đề lý luận và thực trạng về kế toán các giao dịch ngoại tệ, các phương pháp được sử dụng để tìm kiếm thông tin dữ liệu sơ cấp gồm:

+ Điều tra: trên cơ sở mẫu phiếu điều tra trắc nghiệm được xây dựng, đề tài sẽ tiến hành tập trung lựa chọn mẫu điều tra dựa trên nhóm đối tượng thuộc phạm vi nghiên cứu của luận án là các DN có hoạt động KDXNK nhằm tìm kiếm các thông tin chung về tổ chức kế toán tại DN cũng như các thông tin cụ thể về thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN.

Đối tượng được phát phiếu điều tra là các nhân viên kế toán, kế toán trưởng tại các DN có hoạt động KDXNK.

+ Phỏng vấn: luận án sử dụng phương pháp phỏng vấn trực tiếp, phỏng vấn qua điện thoại, qua email nhằm có được thông tin nhanh và những nhận định mang tính chuyên môn về vấn đề nghiên cứu, luận án sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên gia (kế toán trưởng, kiểm toán viên, các nhà nghiên cứu) để tìm hiểu về vấn đề nghiên cứu như: những đánh giá về mặt lý luận, khung lý thuyết liên quan đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN hiện nay, những khó khăn về mặt khách quan và chủ quan mà thực tế DN đang và sẽ phải đối mặt đối với việc ghi nhận giao dịch ngoại tệ, xử lý chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, cuối kỳ,...

- Đối với các dữ liệu thứ cấp, luận án tìm kiếm nguồn dữ liệu này dựa trên cơ sở phương pháp nghiên cứu tài liệu, cụ thể:

+ Luận án nghiên cứu tài liệu sẵn có về các quy định pháp lý (các chuẩn mực kế toán Việt Nam, các thông tư hướng dẫn, chế độ kế toán Việt Nam, các chuẩn mực kế toán quốc tế, ...) nhằm có được những kiến thức lý luận chung về vấn đề nghiên cứu.

+ Bên cạnh đó, luận án nghiên cứu các tài liệu khác như: các luận văn, luận án, sách, báo, tạp chí, trang web nhằm tìm kiếm các thông tin liên quan về vấn đề nghiên cứu nhằm tìm ra những nội dung các công trình nghiên cứu đã trình bày liên quan đến nội dung của luận án, qua đó xác định khoảng trống cần nghiên cứu.

- Bên cạnh các phương pháp trên, luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu điển hình tại Công ty cổ phần vật tư nông sản (trước đây là Công ty vật tư nông sản thuộc Bộ nông nghiệp và phát triển nông thôn, được cổ phần hóa tháng 11/2005 và là một trong những DN chuyên doanh phân bón lớn nhất Việt Nam) và công ty cổ phần ĐTK (được xếp hạng 58/500 DN tư nhân lớn nhất Việt Nam). Đây là những DN có nhiều giao dịch liên quan đến ngoại tệ, giá trị giao dịch ngoại tệ lớn trong quá trình hoạt động.

Trong quá trình nghiên cứu điển hình tại các công ty này, ngoài phương pháp phỏng vấn trực tiếp, luận án đã sử dụng phương pháp quan sát trực tiếp và phương pháp nghiên cứu tài liệu, cụ thể:

Quan sát trực tiếp quá trình kế toán các giao dịch ngoại tệ tại công ty, từ quá trình thu thập chứng từ đến việc hạch toán kế toán các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ và quá trình lập báo cáo.

Ngoài việc quan sát, luận án đã trực tiếp nghiên cứu các tài liệu liên quan đến kế toán các giao dịch ngoại tệ tại đơn vị bao gồm: chứng từ kế toán, các sổ kế toán liên quan và BCTC nhằm thu thập các thông tin cần thiết.

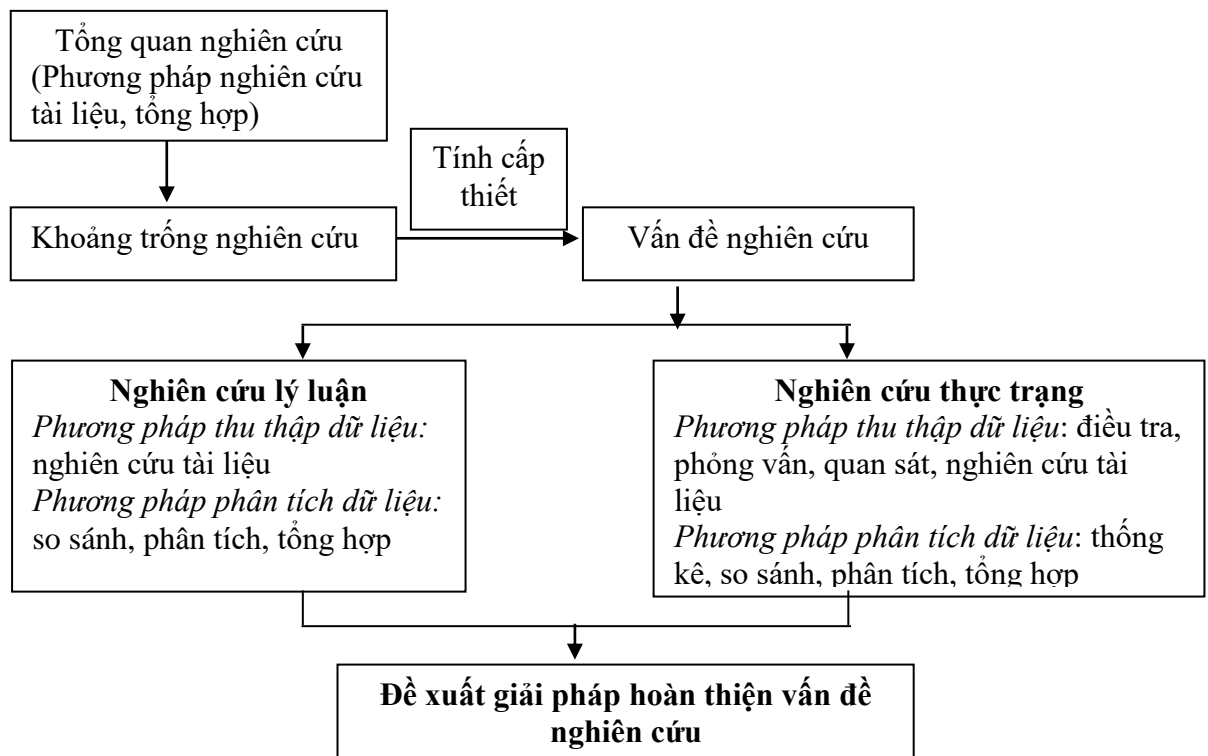
Phương pháp xử lý thông tin

Với những thông tin thu thập được, để xử lý phục vụ cho quá trình nghiên cứu, có nhiều phương pháp được sử dụng kết hợp như: phương pháp tổng hợp, thống kê, phân tích, phương pháp so sánh đối chiếu.

Trên cơ sở các phiếu điều tra và những câu trả lời phỏng vấn thu thập được, luận án sẽ tổng hợp lại, sử dụng phương pháp thống kê để phân tích thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ tại các DN theo các chỉ tiêu, tiêu thức nhất định, sau đó so sánh đối chiếu giữa thực trạng vận dụng của DN và các quy định hiện hành có liên quan để có được những đánh giá, nhận định làm cơ sở cho các đề xuất.

Nhìn chung, luận án sẽ thu thập các thông tin có liên quan trên cơ sở lý thuyết và thực nghiệm. Các thông tin sau đó được chọn lọc, phân loại theo từng đối tượng và nội dung nghiên cứu, được phân tích, đánh giá và tổng hợp nhằm đi đến nhận định về các đối tượng nghiên cứu.

Trình tự các bước nghiên cứu được tiến hành như sau:



Sơ đồ 1: Sơ đồ trình tự nghiên cứu của luận án

6. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của luận án

- Luận án đã phân tích, hệ thống hóa những vấn đề lý luận về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN từ đó góp phần hoàn thiện lý luận về kế toán các giao dịch ngoại tệ.

- Luận án đã trình bày có hệ thống phương pháp kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK theo chế độ kế toán qua các thời kỳ phát triển khác nhau, trên cơ sở đó rút ra những ưu điểm của kế toán các giao dịch ngoại tệ qua từng giai đoạn để tiếp tục phát huy và những tồn tại, hạn chế cần khắc phục.

- Bên cạnh đó, luận án đã tập trung khái quát thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN để từ đó rút ra được các nhận xét về ưu, nhược điểm của quá trình kế toán làm cơ sở để đề xuất giải pháp hoàn thiện.

- Trên cơ sở những tồn tại về mặt lý luận cũng như thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN, luận án đề xuất các giải pháp hoàn thiện cho các DN Việt Nam.

7. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án kết cấu thành 3 chương, gồm:

Chương 1: Những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại DN.

Chương 2: Thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN.

Chương 3: Các giải pháp hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN.

CHƯƠNG 1

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU TẠI DOANH NGHIỆP

1.1. Những vấn đề lý luận chung về các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

1.1.1. Một số khái niệm cơ bản

Trong quá trình hoạt động KDXNK, tại các DN sẽ phát sinh các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến các giao dịch bằng ngoại tệ. Xung quanh vấn đề này có một số khái niệm cơ bản như sau:

Ngoại tệ

Nếu hiểu theo một cách thông thường và đơn giản nhất, ngoại tệ được hiểu: là đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán của một DN, như là USD, EURO,..

- Theo Đại từ điển tiếng Việt (Nguyễn Như Ý, 1999):

“Ngoại tệ: là đồng tiền của nước khác đối với một nước, bao gồm không chỉ tiền giấy, tiền đúc mà cả phương tiện thanh toán ghi bằng tiếng nước ngoài và có thể sử dụng như tiền tệ (hối phiếu, séc,...)”.

- Theo Luật kế toán ban hành năm 2015, đơn vị tính sử dụng trong kế toán được quy định như sau: “Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán là Đồng Việt Nam. Trong trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh bằng ngoại tệ, thì đơn vị kế toán phải ghi theo nguyên tệ và Đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái thực tế. Đơn vị kế toán chủ yếu thu, chi bằng một loại ngoại tệ thì được tự lựa chọn loại ngoại tệ đó làm đơn vị tiền tệ để kế toán. Khi lập BCTC sử dụng tại Việt Nam, đơn vị kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái thực tế, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác” (Quốc hội khóa 13, 2015). Như vậy, DN có thể sử dụng một đơn vị tiền tệ khác với đồng Việt Nam để làm đơn vị tiền tệ kế toán nhưng phải được sự chấp thuận của Bộ Tài Chính.

- Theo VAS 10: “Ngoại tệ là đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán của một DN”, trong đó “Đơn vị tiền tệ kế toán là đơn vị tiền tệ được sử dụng chính thức trong việc ghi sổ và lập BCTC”.

Như vậy, theo khái niệm của chuẩn mực, ngoại tệ được hiểu là đồng tiền khác với đồng tiền ghi sổ và lập BCTC của DN.

- Tương tự như VAS 10, theo thông tư 179/TT-BTC ban hành ngày 24/10/2012: “Ngoại tệ là đơn vị tiền tệ ngoài đơn vị tiền tệ kế toán của DN”, trong đó “Đơn vị tiền tệ kế toán là đơn vị tiền tệ được sử dụng chính thức trong việc ghi sổ kế toán và lập BCTC”.

- Theo chuẩn mực kế toán quốc tế số 21 (IAS 21): “Ngoại tệ là đơn vị tiền tệ khác với đồng tiền chức năng của DN”, trong đó “đồng tiền chức năng được hiểu là đồng tiền của môi trường kinh tế chủ yếu mà đơn vị có hoạt động”.

Các nhân tố chủ yếu để xác định đồng tiền chức năng gồm:

- + Là đồng tiền có ảnh hưởng chủ yếu đến giá của hàng hóa, dịch vụ.
- + Là đồng tiền của quốc gia mà năng lực cạnh tranh và các quy định chủ yếu xác định giá bán của hàng hóa, dịch vụ.
- + Đồng tiền ảnh hưởng chủ yếu đến lao động, nguyên vật liệu và các chi phí khác liên quan đến việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ.
- + Đồng tiền mà trong đó nguồn vốn được tạo ra từ các hoạt động tài chính.
- + Đồng tiền thu được từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được giữ lại.

Như vậy, đối với các DN Việt Nam, nếu chủ yếu sử dụng đồng Việt Nam trong các giao dịch, tiến hành ghi sổ kế toán bằng đồng Việt Nam thì ngoại tệ được hiểu là đơn vị tiền tệ khác với đồng Việt Nam; còn đối với các DN có các giao dịch chủ yếu bằng đồng tiền khác với đồng Việt Nam thì có thể lựa chọn đồng tiền đó làm đơn vị tiền tệ kế toán và lúc này các đồng tiền khác (trong đó có đồng Việt Nam) sẽ trở thành ngoại tệ.

So với VAS 10, định nghĩa theo IAS 21 có sự khác biệt, mang tính khái quát cao hơn và phù hợp với các công ty đa quốc gia hoạt động trong môi trường giao thương quốc tế là chủ yếu. Tại thời điểm kinh tế và kế toán Việt Nam như hiện nay, khái niệm “ngoại tệ” theo VAS là tương đối phù hợp. Tuy nhiên, trong tương lai khi nền kinh tế cũng như hoạt động kế toán có sự thay đổi theo hướng toàn cầu hóa mạnh mẽ, hoạt động ngoại thương trở nên phổ biến và sự phát triển của các công ty đa quốc gia chiếm vị thế thì khái niệm “ngoại tệ” theo IAS 21 sẽ hợp lý hơn.

Giao dịch ngoại tệ:

IAS 21 và VAS 10 đều thống nhất trong việc đưa ra quan điểm về giao dịch ngoại tệ như sau: “Một giao dịch bằng ngoại tệ là giao dịch được xác định bằng ngoại tệ hoặc yêu cầu thanh toán bằng ngoại tệ”, bao gồm các giao dịch phát sinh khi DN:

- Mua hoặc bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ mà giá cả được xác định bằng ngoại tệ.

- Vay hoặc cho vay các khoản tiền mà số phải trả hoặc phải thu được xác định bằng ngoại tệ
- Trở thành một đối tác của một hợp đồng ngoại hối chưa thực hiện.
- Mua hoặc thanh lý các tài sản, phát sinh hoặc thanh toán các khoản nợ xác định bằng ngoại tệ.
- Dùng một loại tiền tệ này để mua, bán hoặc đổi lấy một loại tiền tệ khác.

Tỷ giá hối đoái

Trong hoạt động kinh doanh của DN, tiền tệ được sử dụng làm phương tiện tính toán và thanh toán trong giao dịch mua bán. Ở nghiệp vụ mua, bán hàng trong nước, đồng tiền thanh toán là nội tệ, còn trong giao dịch kinh doanh xuất nhập khẩu, tiền tệ được sử dụng chủ yếu để thanh toán là ngoại tệ. Để phục vụ mục đích ghi sổ, các đối tượng kế toán phát sinh bằng ngoại tệ sẽ được quy đổi sang đồng tiền ghi sổ theo một tỷ giá nhất định.

Hối đoái là sự chuyển đổi từ một đồng tiền này sang đồng tiền khác, chẳng hạn chuyển đổi từ đồng Việt Nam (VND) sang dollar Mỹ (USD) hay từ Euro (EUR) sang yên Nhật (JPY),... Sự chuyển đổi này xuất phát từ yêu cầu thanh toán giữa các cá nhân, các công ty, các tổ chức thuộc hai quốc gia khác nhau và dựa trên một tỷ lệ nhất định giữa hai đồng tiền. Tỷ lệ đó gọi là tỷ giá hối đoái hay gọn hơn là tỷ giá.

Tỷ giá có thể được hiểu theo nhiều cách diễn đạt khác nhau:

- Theo quan điểm cổ điển, tỷ giá hối đoái là tỷ lệ so sánh ngang giá (vàng) giữa đồng tiền của hai nước, là hệ số chuyển đổi giữa đơn vị tiền tệ nước này sang đơn vị tiền tệ nước khác.

- Theo quan điểm kinh tế hiện đại, tỷ giá hối đoái là giá mà người ta trả khi mua ngoại tệ hoặc nhận được khi bán một ngoại tệ. Nếu theo quan hệ giữa ngoại tệ với nội tệ thì tỷ giá được hiểu là giá của đồng ngoại tệ được thể hiện bằng đồng nội tệ.

- Nếu theo quan điểm của các nhà kinh tế:

Nguyễn Minh Kiều (2006) cho rằng “Tỷ giá hối đoái là quan hệ so sánh giữa hai tiền tệ của hai nước” hoặc “Tỷ giá hối đoái là giá cả của đồng tiền này được biểu thị bằng số lượng những đồng tiền khác” (Võ Văn Hợp, 2014).

Về mặt kinh tế, tỷ giá hối đoái là một phạm trù kinh tế vốn có của nền kinh tế tiền tệ, nó phản ánh sức mua đối ngoại của một đồng tiền trên thị trường quốc tế.

- Theo pháp lệnh về ngoại hối của Việt Nam được Quốc hội ban hành ngày 13/12/2005 tại khoản 9 điều 4: “Tỷ giá hối đoái của đồng Việt Nam là giá của một đơn vị tiền tệ nước ngoài tính bằng đơn vị tiền tệ của Việt Nam”.

Tóm lại, tỷ giá hối đoái là giá cả của một đồng tiền được biểu thị thông qua một đồng tiền khác.

Bản chất của tỷ giá hối đoái chính là một loại giá cả nhưng là giá của của hàng hóa đặc biệt, đó là tiền tệ.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái

- Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 10 (VAS số 10):

“*Chênh lệch tỷ giá hối đoái*: là chênh lệch phát sinh từ việc trao đổi thực tế hoặc quy đổi của cùng một số lượng ngoại tệ sang đơn vị tiền tệ kế toán theo các tỷ giá hối đoái khác nhau”.

Nhìn chung, các nghiệp vụ bằng ngoại tệ diễn ra và kết thúc có thể tại các thời điểm khác nhau và nếu tỷ giá có sự thay đổi thì sẽ phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Có hai loại chênh lệch tỷ giá hối đoái:

+ Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ: là khoản chênh lệch phát sinh từ các giao dịch ngoại tệ trong kỳ khi có sự thay đổi tỷ giá giữa tỷ giá ghi sổ kế toán của nghiệp vụ tại thời điểm phát sinh và tỷ giá thanh toán các nghiệp vụ ngoại tệ tại thời điểm thanh toán.

+ Chênh lệch tỷ giá khi chuyển đổi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ: là khoản chênh lệch phát sinh tại thời điểm cuối kỳ khi đánh giá lại các số dư các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ do có sự thay đổi tỷ giá so với tỷ giá tại thời điểm ghi nhận các khoản mục.

Rủi ro tỷ giá

Hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu thường phải đối mặt với sự biến động của tỷ giá. Sự thay đổi của tỷ giá có thể làm tăng thu nhập hoặc phát sinh tăng chi phí đối với DN.

Trong trường hợp tỷ giá biến động làm phát sinh chi phí cho DN, DN được xem là gặp phải rủi ro tỷ giá. Vì vậy, đối với các DN KDXNK phải có kế hoạch đối phó trước sự biến động tiêu cực của tỷ giá.

1.1.2. Đặc điểm của hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu ảnh hưởng đến các giao dịch ngoại tệ

Giao dịch ngoại tệ là hoạt động kinh tế phổ biến và phức tạp của DN kinh doanh xuất nhập khẩu. Việc thanh toán tiền mua bán hàng hóa với nước ngoài dựa trên các điều kiện thanh toán quốc tế đã được các bên thỏa thuận trong hợp đồng kinh tế. Trong quá trình hoạt động của mình, các DN có hoạt động KDXNK phải

thực hiện chế độ hạch toán kinh doanh đảm bảo bù đắp đủ chi phí, có lãi phục vụ cho hoạt động tái đầu tư và hoàn thành nghĩa vụ với Nhà nước.

Hoạt động KDXNK có những đặc điểm chủ yếu ảnh hưởng đến các giao dịch ngoại tệ như sau:

1.1.2.1. Về phương thức xuất nhập khẩu

Trong KDXNK, tùy thuộc vào năng lực hoạt động, khả năng tài chính, DN có thể lựa chọn các phương thức xuất nhập khẩu khác nhau như:

- *Xuất nhập khẩu trực tiếp*: là hình thức xuất, nhập khẩu chỉ có hai bên tham gia gồm: bên xuất khẩu và bên nhập khẩu. Theo hình thức này, DN trong nước trực tiếp xuất, nhập khẩu với một DN ở nước ngoài thông qua các tổ chức của chính mình.

- *Xuất nhập khẩu ủy thác*: là hình thức xuất nhập khẩu có ba bên tham gia gồm:

+ Bên đối tác nước ngoài: là bên ký kết hợp đồng ngoại thương với đơn vị nhận ủy thác xuất nhập khẩu.

+ Bên ủy thác xuất, nhập khẩu: là bên có nhu cầu bán, mua hàng hóa nhưng không đứng ra trực tiếp đàm phán, ký kết hợp đồng ngoại thương với đối tác nước ngoài mà thông qua một đơn vị xuất, nhập khẩu có kinh nghiệm trong lĩnh vực hoạt động này ký kết và thực hiện hợp đồng ngoại thương thay cho mình.

+ Bên nhận ủy thác xuất, nhập khẩu: là bên có kinh nghiệm trong lĩnh vực hoạt động xuất, nhập khẩu và đứng ra thay mặt cho bên ủy thác xuất, nhập khẩu trực tiếp đàm phán, ký kết hợp đồng ngoại thương với đối tác nước ngoài.

Trong loại nghiệp vụ này, bên nhận xuất, nhập khẩu ủy thác chịu trách nhiệm xuất, nhập khẩu hàng hóa theo sự ủy thác của bên ủy thác, chịu trách nhiệm thanh toán hoặc thu hồi công nợ, đồng thời phải kê khai và nộp các loại thuế có liên quan đến hàng xuất, nhập khẩu cũng như lưu giữ đầy đủ các chứng từ của lô hàng để bàn giao cho bên ủy thác và được hưởng hoa hồng ủy thác. Bên ủy thác sẽ phải có nghĩa vụ trả hoa hồng cho bên nhận ủy thác xuất, nhập khẩu.

- *Xuất nhập khẩu hàng hóa theo nghị định thư*: là hình thức xuất, nhập khẩu hàng hóa được ký kết theo nghị định thư giữa hai Chính phủ. Nếu mục đích xuất nhập khẩu giữa hai Chính phủ là để gán nợ thì Nhà nước sẽ chịu trách nhiệm thanh toán cho bên xuất khẩu.

- *Xuất nhập khẩu tại chỗ*: là hình thức xuất nhập khẩu mà hàng hóa không cần vượt qua biên giới quốc gia mà bên nhập khẩu vẫn nhận được hàng.

Nhìn chung, tùy thuộc vào từng phương thức xuất nhập khẩu mà việc thực hiện các giao dịch ngoại tệ có thể sẽ trải qua các bước, trình tự và các giai đoạn khác nhau với các đối tác có liên quan khác nhau.

1.1.2.2. Về phương thức giao hàng

Trong KDXNK, bên nhập khẩu và bên xuất khẩu có thể thỏa thuận và lựa chọn theo các phương thức giao hàng như sau:

- EXW (Giao tại xưởng): Theo điều kiện này, người bán sẽ hoàn thành trách nhiệm giao hàng khi hàng đã giao cho người mua tại xưởng của mình, người bán không phải chịu chi phí và rủi ro trong việc bốc hàng lên phương tiện vận tải và người mua sẽ phải làm thủ tục xuất khẩu cho lô hàng.

- FCA (giao cho người chuyên chở): Theo điều kiện này, người bán sẽ hoàn thành trách nhiệm giao hàng khi hàng đã giao cho người mua thông qua người chuyên chở. Nếu địa điểm giao hàng nằm ngoài cơ sở của người bán thì người bán không phải chịu chi phí bốc hàng lên phương tiện vận tải, ngược lại người bán chịu chi phí đó. Người bán không phải ký hợp đồng vận tải và bảo hiểm cho lô hàng xuất khẩu, tuy nhiên người bán phải làm thủ tục xuất khẩu cho lô hàng.

- FAS (giao dọc mạn tàu): Theo điều kiện này, người bán sẽ hoàn thành trách nhiệm giao hàng khi hàng đã được đặt dọc mạn tàu tại cảng bốc hàng quy định. Người bán không phải ký hợp đồng vận tải và bảo hiểm cho lô hàng xuất khẩu.

- FOB (giao trên tàu): Theo điều kiện này, người bán sẽ hoàn thành trách nhiệm giao hàng khi hàng đã được chuyển hẳn qua lan can tàu tại cảng bốc hàng quy định. Người bán không phải ký hợp đồng vận tải và mua bảo hiểm cho lô hàng xuất khẩu.

- CFR (tiền hàng và cước phí): Theo điều kiện này, người bán sẽ hoàn thành trách nhiệm giao hàng khi hàng đã được chuyển hẳn qua lan can tàu tại cảng bốc hàng quy định. Người bán phải ký hợp đồng và trả cước phí vận chuyển lô hàng đến cảng đến quy định, người bán không phải mua bảo hiểm cho lô hàng.

- CIF (tiền hàng, bảo hiểm và cước phí): Điều kiện này về cơ bản giống như CFR. Tuy nhiên theo điều kiện này người bán phải mua bảo hiểm theo điều kiện tối thiểu cho lô hàng.

- CPT (cước phí trả tới): Đây là điều kiện mà theo đó người bán có nghĩa vụ gánh chịu rủi ro, phí tổn và tiền cước để thuê tàu chở hàng đến tận địa điểm nhận hàng của người mua.

- CIP (cước phí và phí bảo hiểm trả tới): Điều kiện này về cơ bản chính là điều kiện CPT mở rộng, nhưng người bán phải mua bảo hiểm hàng hóa cho người mua theo điều kiện bảo hiểm tối thiểu.

- DAT (giao hàng tại bãi): Theo điều kiện này, người bán chỉ được coi là đã giao hàng khi hàng hóa được dỡ từ phương tiện vận tải xuống bến, cảng hoặc địa điểm đích được chỉ định và đặt dưới sự định đoạt của người mua. Nếu như người bán chịu các chi phí vận chuyển từ bến đến một địa điểm khác thì các điều khoản DAP hay DDP sẽ được áp dụng.

- DAP (giao tại địa điểm): Theo điều kiện này, người bán giao hàng khi hàng hóa đặt dưới quyền định đoạt của người mua trên phương tiện vận tải đã đến đích và sẵn sàng cho việc dỡ hàng xuống địa điểm đích. Nếu người bán có nghĩa vụ làm thủ tục nhập khẩu, nộp thuế... điều khoản DDP sẽ được áp dụng.

- DDP (giao hàng đã nộp thuế): Đây là điều kiện mở rộng của điều kiện DDU, theo đó người bán không những phải đưa hàng đến tận nơi quy định để giao cho người mua mà còn phải chịu rủi ro và chi phí để hoàn thành thủ tục nhập khẩu hàng hoá cũng như các khoản thuế (nếu có).

- Trong các hình thức trên, các điều khoản dùng cho tất cả các loại hình vận chuyển gồm:

EXW – FCA – CPT – CIP – DAT – DAP – DDP

- Các điều khoản chỉ sử dụng cho vận tải biển hoặc thủy nội địa gồm:

FAS – FOB – CFR - CIF

Nhìn chung, mỗi DN sẽ căn cứ vào các điều kiện của DN mình, vào mối quan hệ với đối tác để lựa chọn điều kiện giao hàng phù hợp và phương thức giao hàng trong KDXNK khẩu sẽ ảnh hưởng đến thời điểm ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong DN.

1.1.2.3. Về phương thức thanh toán

Trong hoạt động KDXNK, DN có thể thu hồi công nợ hoặc thanh toán theo các phương thức sau đây:

- *Phương thức chuyển tiền*: là phương thức trong đó khách hàng (người nhập khẩu) yêu cầu ngân hàng của mình chuyển một số tiền nhất định cho người khác (người xuất khẩu) ở một địa điểm nhất định bằng phương tiện chuyển tiền do khách hàng yêu cầu. Các phương thức chuyển tiền bao gồm:

+ *Phương thức chuyển tiền trước*: là phương thức thanh toán mà bên nhập khẩu phải chuyển tiền trước cho bên xuất khẩu trước khi bên xuất khẩu tiến hành giao hàng.

+ Phương thức chuyển tiền sau: là phương thức thanh toán mà bên xuất khẩu phải giao hàng trước cho bên nhập khẩu và sau một thời gian nhất định theo thỏa thuận bên nhập khẩu mới phải tiến hành thanh toán.

+ Phương thức chuyển tiền ngay: là phương thức thanh toán mà bên xuất khẩu phải giao hàng và xuất trình chứng từ cho ngân hàng nhận thanh toán, bên nhập khẩu phải ký quỹ 100% tổng giá trị lô hàng cho ngân hàng phục vụ mình.

- *Thư tín dụng (L/C)*: Theo phương thức này, việc thanh toán chỉ được ngân hàng chấp nhận sau khi bên bán đã trình đầy đủ bộ chứng từ liên quan đến lô hàng xuất khẩu. Xét về thời gian thực hiện, thư tín dụng có thể là trả ngay hoặc trả sau. Phương thức này đảm bảo giảm thiểu rủi ro cho cả bên xuất khẩu và nhập khẩu.

Căn cứ vào thời hạn thanh toán, có hai loại thư tín dụng sau:

+ Thư tín dụng trả ngay: Là loại thư tín dụng trong đó người xuất khẩu sẽ được thanh toán ngay khi xuất trình các chứng từ phù hợp với điều khoản quy định trong thư tín dụng tại ngân hàng chỉ định thanh toán. Trong trường hợp này người xuất khẩu sẽ ký phát hối phiếu trả ngay để yêu cầu thanh toán.

+ Thư tín dụng trả chậm: Là loại thư tín dụng không hủy ngang trong đó quy định ngân hàng mở L/C cam kết với người hưởng lợi sẽ thanh toán toàn bộ số tiền L/C vào thời hạn cụ thể trong tương lai ghi trên L/C sau khi nhận được chứng từ và không cần hối phiếu. Khi chỉ định một ngân hàng thanh toán trả chậm, ngân hàng phát hành cho phép ngân hàng đó thực hiện thanh toán bộ chứng từ được xuất trình phù hợp với quy định trong thư tín dụng vào một thời điểm trong tương lai được xác định trước và nêu trong thư tín dụng. Đồng thời, ngân hàng phát hành cũng cam kết bồi hoàn cho ngân hàng thanh toán đúng thời hạn.

- *Phương thức nhờ thu*: là phương thức thanh toán trong đó bên xuất khẩu ủy thác cho ngân hàng của mình thu hộ tiền hàng của bên nhập khẩu trên cơ sở xuất trình chứng từ. Ngân hàng bên bán (bên xuất khẩu) xuất trình bộ chứng từ cho bên mua (bên nhập khẩu) thông qua ngân hàng của bên mua để được thanh toán số tiền hàng còn lại hoặc nhận được chấp nhận thanh toán hối phiếu trả chậm vào một thời điểm xác định trong tương lai. Trách nhiệm pháp lý của ngân hàng theo phương thức nhờ thu sẽ bị ràng buộc theo sự chỉ dẫn của bên bán trong việc phát hành và gửi các chứng từ.

- *Phương thức ghi sổ*: theo phương thức này, bên xuất khẩu mở một tài khoản để ghi nợ bên nhập khẩu, yêu cầu bên nhập khẩu trả tiền cho bên xuất khẩu vào một thời điểm xác định trong tương lai.

Tóm lại, tùy thuộc vào từng phương thức, thời điểm thanh toán giữa bên xuất khẩu và nhập khẩu sẽ khác nhau, có thể diễn ra trước, trong hoặc sau khi giao dịch xuất, nhập khẩu phát sinh với số tiền là một phần hoặc toàn bộ giá trị giao dịch. Trách nhiệm pháp lý cũng như mức độ đảm bảo hay rủi ro trong thanh toán của các bên sẽ tùy thuộc vào từng phương thức thanh toán.

1.1.2.4. Về đồng tiền sử dụng

- Sử dụng ngoại tệ trong giao dịch và thanh toán: Giao dịch KDXNK thường là giao dịch giữa các đối tác có quốc tịch, trụ sở đặt tại các lãnh thổ khác nhau. Do vậy, đơn vị tiền tệ trong giao dịch, thanh toán trong hợp đồng ngoại thương thường là ngoại tệ đối với một hoặc cả hai bên xuất khẩu và nhập khẩu. Do vậy, trong quá trình ghi nhận các giao dịch, trên cơ sở tỷ giá phát sinh tại từng thời điểm phát sinh nghiệp vụ, kế toán sẽ căn cứ vào đó để quy đổi các đối tượng theo đơn vị tiền tệ kế toán.

Thông thường, khi lựa chọn và sử dụng tiền tệ trong giao dịch thanh toán, bên nào cũng muốn sử dụng tiền tệ của quốc gia mình vì:

- + Có thể nâng cao vị thế của đồng tiền quốc gia mình trên thế giới.
- + Không phải mua ngoại tệ để thanh toán hay trả nợ cho đối tác nước ngoài.
- + Có thể tránh rủi ro tỷ giá do biến động tỷ giá gây nên.
- + Có thể tạo điều kiện tăng thêm hàng xuất khẩu của nước mình.

Tuy vậy, trong hoạt động ngoại thương, có những mặt hàng phải thanh toán bằng một loại tiền tệ nhất định, thường là những mặt hàng quan trọng đã bị một số nước khống chế từ lâu (VD: mua bán dầu hỏa thanh toán bằng USD, mua bán cao su, thiếc thanh toán bằng GPB,...).

Đối với các DN Việt Nam, đồng Việt Nam có vị thế yếu, chưa có những mặt hàng có khả năng chiếm lĩnh thị trường, do vậy đồng tiền sử dụng trong thanh toán ngoại thương thường không phải là đồng Việt Nam mà sẽ là một loại ngoại tệ mạnh khác do hai bên thỏa thuận.

- *Quy đổi giữa đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán:* Trong hoạt động ngoại thương, hai bên mua bán xuất nhập khẩu thường có trụ sở kinh doanh tại các nước khác nhau và đơn vị tiền tệ lưu thông các bên sử dụng cũng thường khác nhau. Vì vậy, trong hợp đồng ngoại thương sẽ phải quy định điều kiện tiền tệ dùng để thanh toán. Điều kiện tiền tệ cho biết việc sử dụng các loại tiền nào để tính toán và thanh toán trong hợp đồng.

Thông thường, đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán trong hợp đồng sẽ trùng nhau. Tuy nhiên, đây không phải là quy định bắt buộc, tùy từng trường hợp và

thỏa thuận giữa hai bên, đồng tiền tính toán cũng có thể khác so với đồng tiền thanh toán, khi đó kế toán sẽ phải quy đổi giữa hai loại đồng tiền này để phục vụ cho việc tính toán và thanh toán.

Có ba mốc thời gian để ấn định ngày hoán đổi: ngày hợp đồng được ký, ngày phải thanh toán hoặc ngày thanh toán thực tế:

+ Nếu lựa chọn ngày hoán đổi tiền tệ dựa trên ngày ký hợp đồng: Thời điểm này ít được áp dụng do thực tế thời gian ký và thời gian thanh toán thường cách xa nhau.

+ Nếu lựa chọn ngày hoán đổi là ngày phải thanh toán: là ngày mà theo hợp đồng, người mua phải trả tiền hàng. Thời điểm này tương đối hợp lý về mặt nguyên tắc bởi thực chất, thời điểm hoán đổi là ngày mà người mua đáng lẽ ra phải thanh toán tiền. Cách thức này được áp dụng tại Anh, Mỹ.

+ Nếu lựa chọn ngày hoán đổi là ngày thanh toán thực tế: việc hoán đổi được thực hiện vào ngày thanh toán thực tế khi việc thanh toán chậm là do lỗi của người mua. Người bán bị thiệt do chậm trễ trả tiền và nếu có sự biến đổi tỷ giá hối đoái sau khi món nợ đã đáo hạn, người mua phải trả tiền theo tỷ giá hối đoái vào lúc thanh toán thực tế mới thỏa đáng đối với người bán. Tuy nhiên, thể thức trên chỉ có lợi cho người bán khi đồng tiền thanh toán giảm giá so với đồng tiền làm căn bản tính toán, trái lại người bán sẽ bị thiệt. Ví dụ: nếu số nợ là 100.000 USD, lúc nợ đáo hạn, tỷ giá là 1 USD = 0.9 EUR, vậy số tiền người mua phải trả là 90.000 EUR, nhưng nếu người mua trả chậm một năm, tỷ giá lúc đó lại là 1 USD = 0,8 EURO nên người bán chỉ nhận được 80.000 EURO thay vì 90.000 EURO từ người mua, tức là người bán mất đi 10.000 EURO. Thể thức này được tòa án Pháp áp dụng.

1.1.2.5. Về chênh lệch và rủi ro tỷ giá

- Giao dịch ngoại tệ phát sinh chênh lệch tỷ giá:

Trong KDXNK, tùy thuộc vào mối quan hệ, uy tín của hai bên đối với nhau và để bảo vệ quyền lợi của mình, hai bên có thể lựa chọn các hình thức thanh toán khác nhau: chuyển tiền trước một phần hoặc toàn bộ, thanh toán sau,... tuy nhiên trình tự các nghiệp vụ thường như sau:

+ Đối với nghiệp vụ nhập khẩu:

Ứng trước (hoặc ký quỹ) của bên nhập khẩu – Nhập khẩu – Thanh toán công nợ ngoại tệ.

+ Đối với nghiệp vụ xuất khẩu:

Nhận ứng trước của bên nhập khẩu – Xuất khẩu – Thu hồi công nợ ngoại tệ.

Mỗi một giao dịch trên diễn ra tại một thời điểm khác nhau và một nghiệp vụ nhập khẩu hay xuất khẩu từ khi bắt đầu đến khi kết thúc có thể trải qua nhiều kỳ kế toán khác nhau. Nhìn chung, do điều kiện về mặt địa lý, phương tiện chuyên chở, điều kiện thanh toán gây ảnh hưởng không ít đến quá trình kinh doanh, làm cho thời gian giao hàng và thanh toán có khoảng cách nhất định và thường sẽ có sự biến động về tỷ giá hối đoái. Do vậy, chênh lệch tỷ giá sẽ có thể phát sinh khi thanh toán hoặc thu hồi công nợ ngoại tệ.

- Giao dịch ngoại tệ phát sinh rủi ro tỷ giá:

Xuất phát từ đặc điểm do có khoảng cách giữa thời điểm phát sinh giao dịch xuất, nhập khẩu hàng hóa và thời điểm thanh toán nên tỷ giá thường có sự biến động trong khoảng thời gian này. Sự biến động này có thể là tác động tích cực hoặc tiêu cực đến hiệu quả hoạt động của DN.

Khi DN nhập khẩu và thanh toán trả chậm, nếu tỷ giá tăng lên DN sẽ phải chi trả số nội tệ nhiều hơn tức là DN sẽ bị lỗ về tỷ giá và ngược lại, nếu tỷ giá có xu hướng giảm xuống, DN sẽ có khả năng được lãi tỷ giá.

Trường hợp ngược lại, nếu DN là bên xuất khẩu và với điều kiện tỷ giá tăng lên DN sẽ thu về được nhiều nội tệ hơn tức là DN sẽ được lãi về tỷ giá và ngược lại, nếu tỷ giá có xu hướng giảm xuống, DN sẽ thu được ít hơn hay tức là sẽ bị lỗ về tỷ giá.

Để tránh những rủi ro về lỗ tỷ giá có thể phát sinh, các DN có thể lựa chọn các công cụ tài chính phái sinh để phòng ngừa rủi ro. Các CCTC phái sinh này sẽ tách biệt với các hợp đồng gốc.

Hợp đồng kì hạn (Forward):

Hợp đồng kỳ hạn là một hợp đồng thoả thuận giữa hai bên để xác định tỷ giá hối đoái của một loại ngoại tệ cụ thể vào một thời điểm định trước trong tương lai. Trong loại hợp đồng này, ngày kí kết và ngày giao hàng là hoàn toàn tách biệt nhau.

Ngay sau khi ký kết hợp đồng xuất, nhập khẩu với phương thức trả chậm. Nếu DN dự đoán trong tương lai tỷ giá ngoại tệ có thể biến động gây lỗ tỷ giá cho DN thì DN có thể ký kết hợp đồng kỳ hạn với một ngân hàng hoặc trung gian tài chính để mua, bán ngoại tệ trong tương lai với một tỷ giá được ấn định cụ thể ngay tại thời điểm ký hợp đồng. Tại ngày đáo hạn hợp đồng, các bên thanh toán cho nhau khoản chênh lệch giá trị hợp đồng.

Hợp đồng quyền chọn (Option):

Hợp đồng quyền chọn tiền tệ là một CCTC phái sinh, cho phép người mua hợp đồng có quyền mua hoặc bán một đồng tiền nhất định tại một mức tỷ giá đã được thỏa thuận trước, trong một khoảng thời gian cụ thể trong tương lai. Người mua có quyền thực hiện hoặc không thực hiện quyền chọn và về nguyên tắc, người mua sẽ chỉ thực hiện quyền chọn nếu có lợi và ngược lại.

Sản phẩm quyền chọn tiền tệ gồm quyền chọn mua và quyền chọn bán. Khi bên mua ký hợp đồng mua ngoại tệ với tỷ giá không cao hơn một mức cụ thể nào đó trong tương lai, thì quyền chọn được xác định là quyền chọn mua tiền tệ; ngược lại, bên mua ký hợp đồng bán ngoại tệ với một tỷ giá hối đoái không thấp hơn một mức cụ thể nào đó trong tương lai, thì quyền chọn được xác định là quyền chọn bán tiền tệ.

Giá trả cho quyền này, ngoài giá chính thức chỉ biết được từ hiệu số rủi ro kỳ vọng trong hợp đồng xác định trước với rủi ro thực lúc đáo hạn thì người mua quyền còn phải trả trước phí đặt cọc cho người bán. Phí quyền chọn là khoản tiền mà người mua hợp đồng quyền chọn phải trả cho người bán và là giới hạn thấp nhất của rủi ro nếu người mua quyền “thua cuộc” và từ chối thực hiện hợp đồng vào thời điểm nào đó trong giới hạn thời gian hiệu lực của hợp đồng.

Hợp đồng quyền chọn chỉ quy định quyền giao hay nhận, mà không bắt buộc thực hiện nghĩa vụ của mình. Người mua quyền có thể: Thực hiện hoặc không thực hiện quyền, hay bán quyền cho một người mua khác.

Hợp đồng hoán đổi (swap)

Hợp đồng hoán đổi là một thỏa thuận ràng buộc mang tính pháp lý giữa hai bên để trao đổi hai loại đồng tiền khác nhau theo thời hạn thỏa thuận và cuối thời hạn các bên phải trả lại cho nhau khoản tiền gốc ban đầu với tỷ giá tại thời điểm bắt đầu giao dịch. Sản phẩm phái sinh này luôn có sự trao đổi tài sản và do đó ngoài việc hoán đổi khoản tiền gốc, hai bên còn hoán đổi cả lãi suất gắn liền với khoản tiền gốc, việc hoán đổi tiền tệ chủ yếu để phòng ngừa rủi ro.

Hợp đồng tương lai (futures)

Là một thỏa thuận mua, bán một số lượng ngoại tệ cố định theo tỷ giá ấn định vào ngày ký kết hợp đồng.

Giao dịch tương lai được tiêu chuẩn hóa và được thực hiện trong sở giao dịch. Nếu không tồn tại rủi ro trong kinh doanh ngoại hối, tức là mọi dự đoán về tỷ giá trong tương lai là chính xác thì tỷ giá trong các hợp đồng tương lai chính là tỷ giá giao ngay dự đoán tại thời điểm hợp đồng đến hạn.

Trong hoạt động này, các bên tham gia phải có tiền đặt cọc, ký quỹ để đảm bảo thực hiện hợp đồng. Khoản ký quỹ này được duy trì trên tài khoản mở tại sở giao dịch để đảm bảo khả năng thanh toán cho các bên cuối mỗi ngày. Lãi hay lỗ mà các bên tham gia được hưởng hay phải chịu được trích từ tài khoản ký quỹ này. Khi số tiền ký quỹ giảm xuống dưới mức quy định thì những người nắm giữ hợp đồng tương lai phải nộp bổ sung. Nếu người nắm giữ hợp đồng tương lai không thực hiện nghĩa vụ ký quỹ bổ sung thì sở giao dịch sẽ tự động thanh lý hợp đồng.

1.1.3. Các trường hợp phát sinh giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

Hoạt động KDXNK thường diễn ra giữa các DN có trụ sở đặt tại các nước khác nhau và sử dụng đồng tiền khác nhau. Giao dịch ngoại tệ trong KDXNK là các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ gắn liền với các hoạt động:

- Nhập khẩu và thanh toán công nợ ngoại tệ.
- Xuất khẩu và thu hồi công nợ ngoại tệ.
- Hoạt động gắn liền với xuất khẩu, nhập khẩu (mua bán ngoại tệ, vay ngoại tệ, phòng ngừa rủi ro tỷ giá,...).

Các trường hợp phát sinh giao dịch bằng ngoại tệ trong KDXNK xét theo từng giao dịch cụ thể như sau:

1.1.3.1. Giao dịch ngoại tệ trong hoạt động nhập khẩu và thanh toán công nợ ngoại tệ

Quá trình nhập khẩu bao gồm các hoạt động: Ứng trước cho người bán (nếu có) - nhập hàng và ghi nhận công nợ ngoại tệ – thanh toán công nợ ngoại tệ.

Trong nghiệp vụ này, các đối tượng phát sinh bằng ngoại tệ gồm:

❖ Chi phí bằng ngoại tệ:

Hoạt động nhập khẩu sẽ phát sinh các khoản chi phí bằng ngoại tệ như: chi phí mua hàng, các chi phí khác liên quan đến hoạt động nhập khẩu (phí, lệ phí, ...).

- Đối với chi phí mua hàng:

Khi nhập khẩu, giá trị hàng nhập khẩu được xác định bằng ngoại tệ và chi phí mua hàng là giá trị ngoại tệ bên nhập khẩu phải thanh toán cho bên xuất khẩu căn cứ vào hợp đồng ngoại thương ký kết giữa hai bên.

+ Nếu DN nhập khẩu trực tiếp, giá trị hàng nhập được xác định trên cơ sở số ngoại tệ DN phải thanh toán trực tiếp cho nhà xuất khẩu.

+ Nếu DN ủy thác nhập khẩu, DN sẽ nhận hàng từ đơn vị nhận ủy thác (là DN trong nước) nhưng giá trị lô hàng vẫn được xác định là số ngoại tệ thực chất DN phải thanh toán cho nhà xuất khẩu thông qua đơn vị nhận ủy thác căn cứ vào

hợp đồng giữa DN và đơn vị nhận ủy thác, đơn vị nhận ủy thác sẽ thu tiền từ DN và thanh toán cho nhà xuất khẩu. Đơn vị nhận ủy thác là đơn vị trung gian trong giao nhận và thanh toán.

- Bên cạnh chi phí mua hàng thanh toán cho nhà xuất khẩu, hoạt động nhập khẩu còn có thể phát sinh các chi phí bằng ngoại tệ khác cũng được ghi nhận vào chi phí mua hàng như: lệ phí ngân hàng, vận chuyển, bảo hiểm,... (nếu có) phục vụ cho hoạt động nhập hàng. Trong hoạt động nhập khẩu, những khoản chi phí này có thể tính trên cơ sở tỷ lệ % giá trị lô hàng (bằng ngoại tệ) hoặc khoản phải thanh toán cho nhà cung cấp nước ngoài nên những khoản chi phí này cũng phát sinh bằng ngoại tệ.

❖ *Công nợ phải trả người bán bằng ngoại tệ*

Trong hoạt động nhập khẩu, công nợ phải trả người bán thường được xác định bằng ngoại tệ do bên xuất khẩu và nhập khẩu thường có quốc tịch khác nhau nên sẽ phải lựa chọn một đồng tiền chung làm cơ sở để giao dịch, thanh toán. Khi thanh toán, DN sẽ phải thanh toán số ngoại tệ này theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Việc ghi nhận khoản nợ phải trả người bán có thể xảy ra trước nghiệp vụ nhập khẩu khi bên nhập khẩu ứng trước một phần hoặc toàn bộ tiền hàng cho bên xuất khẩu. Tại thời điểm nghiệp vụ nhập khẩu phát sinh, DN sẽ ghi nhận khoản nợ phải trả người bán theo như giá trị ngoại tệ hai bên đã ký kết trong hợp đồng. Số công nợ phải trả ngoại tệ còn lại DN sẽ thanh toán hết sau một khoảng thời gian thỏa thuận giữa hai bên, lúc đó sẽ có sự suy giảm tiền tệ bằng ngoại tệ tại DN.

1.1.3.2. *Giao dịch ngoại tệ trong hoạt động xuất khẩu và thu hồi công nợ ngoại tệ*

Quá trình xuất khẩu bao gồm các hoạt động: nhận ứng trước từ người mua (nếu có) - xuất khẩu và ghi nhận công nợ phải thu – thu hồi công nợ, các đối tượng ngoại tệ phát sinh trong giao dịch này gồm:

❖ *Thu nhập bằng ngoại tệ*

Trong hoạt động xuất nhập khẩu tại các DN, thu nhập ngoại tệ phát sinh trong nghiệp vụ xuất khẩu hàng hóa.

Nếu DN là đơn vị xuất khẩu trực tiếp, DN sẽ ghi nhận doanh thu xuất khẩu và số tiền thu về trên cơ sở giá trị ngoại tệ đã ký với nhà nhập khẩu trong hợp đồng.

Nếu DN là đơn vị ủy thác xuất khẩu, DN sẽ vẫn ghi nhận doanh thu xuất khẩu và số tiền sẽ thu về bằng ngoại tệ trên cơ sở hợp đồng ký với đơn vị nhận ủy thác, đơn vị nhận ủy thác sẽ trực tiếp thu tiền nhà nhập khẩu và thanh toán cho DN. Đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu đóng vai trò trung gian trong giao dịch và thanh toán.

❖ *Chi phí bán hàng xuất khẩu bằng ngoại tệ*

Nghiệp vụ xuất khẩu sẽ phát sinh các khoản chi phí phát sinh bằng ngoại tệ: lệ phí ngân hàng, chi phí bảo hiểm, vận chuyển... (nếu có) phục vụ cho hoạt động xuất khẩu và có thể được tính trên cơ sở tỷ lệ % giá trị ngoại tệ của hàng bán hoặc trên cơ sở giá trị ngoại tệ trong giao dịch thanh toán và những khoản chi phí này cũng phát sinh bằng ngoại tệ.

❖ *Công nợ phải thu ngoại tệ:*

Tương tự như hoạt động nhập khẩu, khi xuất khẩu và khách hàng chưa thanh toán, kế toán sẽ ghi nhận doanh thu xuất khẩu và khoản nợ phải thu của khách hàng, giá trị khoản công nợ phải thu được xác định trên cơ sở giá trị xuất khẩu theo hợp đồng ngoại thương ký kết và theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ xuất khẩu chưa thu tiền. Số công nợ phải thu ngoại tệ còn lại DN sẽ thu hết sau một khoảng thời gian thỏa thuận giữa hai bên và lúc đó tại DN sẽ có sự tăng lên dòng tiền tệ bằng ngoại tệ.

1.1.3.3. *Giao dịch ngoại tệ từ các giao dịch khác liên quan đến hoạt động xuất, nhập khẩu*

Để hoạt động nhập khẩu, xuất khẩu diễn ra, các DN có thể sẽ phải phát sinh các giao dịch ngoại tệ khác có liên quan:

❖ *Vay ngoại tệ*

Trong kinh doanh xuất, nhập khẩu, nhiều trường hợp DN phải vay ngoại tệ phục vụ cho mục đích thanh toán. Do vậy, kế toán phản ánh hoạt động kinh doanh nhập khẩu có thể sẽ phải phản ánh loại giao dịch ngoại tệ này. Đối với các hợp đồng vay vốn này, giá trị vay và thời gian vay sẽ phụ thuộc vào từng hợp đồng và năng lực tài chính của DN, uy tín của DN đối với tổ chức tín dụng,... nhưng thường sẽ kéo dài nhiều kỳ. Khi vay, DN sẽ phải ghi nhận khoản nợ gốc theo tỷ giá thực tế tại thời điểm vay. Và định kỳ, khi thanh toán nợ gốc và lãi, kế toán sẽ ghi nhận theo tỷ giá tại thời điểm thanh toán. Trong trường hợp này, chi phí lãi vay cũng là ngoại tệ và được xác định căn cứ vào thỏa thuận giữa DN và ngân hàng, tổ chức tín dụng trên cơ sở số ngoại tệ DN vay và mức lãi suất thỏa thuận.

❖ *Mua, bán ngoại tệ*

Khi DN có hoạt động xuất khẩu, DN sẽ thu được một lượng tiền ngoại tệ nhất định từ phía DN nhập khẩu và ngược lại, nếu DN có hoạt động nhập khẩu, DN sẽ có nhu cầu về một lượng ngoại tệ nhất định để thanh toán cho bên xuất khẩu. Do vậy, nhu cầu bán ngoại tệ (khi có) hoặc mua ngoại tệ (khi cần) là một loại giao dịch

ngoại tệ phổ biến gắn liền với hoạt động xuất, nhập khẩu. Khi đó, tại DN sẽ có sự thay đổi về dòng tiền tệ ngoại tệ khi DN mua hoặc bán ngoại tệ.

1.2. Yêu cầu quản lý và nguyên tắc kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

1.2.1. Yêu cầu quản lý của kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

Việc quản lý các đối tượng kế toán, các giao dịch ngoại tệ tại các DN nói chung phải đảm bảo được các yêu cầu chủ yếu sau:

- *Thứ nhất*, quản lý các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến ngoại tệ từ khi bắt đầu đến khi kết thúc đúng về mặt số lượng và giá trị giao dịch. Các giao dịch bằng ngoại tệ từ khi bắt đầu đến khi kết thúc có thể phải trải qua nhiều kỳ kế toán khác nhau, vì vậy loại giao dịch này phải được quản lý chặt chẽ theo từng đối tượng và theo đúng số lượng, giá trị của từng nghiệp vụ.

- *Thứ hai*, quản lý đầy đủ các khoản thu nhập, chi phí bằng ngoại tệ. Các khoản thu nhập, chi phí bằng ngoại tệ cần được quản lý theo đúng nội dung, theo từng nghiệp vụ phát sinh thu nhập, chi phí và theo từng loại ngoại tệ.

- *Thứ ba*, quản lý công nợ ngoại tệ chặt chẽ theo từng đối tượng và theo từng lần thanh toán nhằm có kế hoạch thu hồi hoặc thanh toán công nợ đúng hạn, tránh tình trạng bị chiếm dụng vốn hoặc bị phạt do chậm thanh toán.

- *Thứ tư*, quản lý chênh lệch tỷ giá và rủi ro tỷ giá hối đoái. DN cần quản lý chặt chẽ và kiểm soát được sự biến động của tỷ giá hối đoái, cần nắm bắt kịp thời, dự đoán được xu hướng biến động của tỷ giá để có những biện pháp xử lý kịp thời, sử dụng các công cụ hợp lý nhằm đề phòng và kiểm soát được vấn đề rủi ro do chênh lệch tỷ giá hối đoái gây ra.

1.2.2. Nguyên tắc kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK cần tôn trọng các nguyên tắc sau:

- *Kế toán các giao dịch ngoại tệ phải tuân theo các quy định kế toán hiện hành.*

Tại từng thời điểm khác nhau, kế toán nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ nói riêng sẽ bị chi phối bởi các quy định hiện hành được quy định trong luật, chuẩn mực,... Khi thực hiện công tác kế toán, kế toán các giao dịch ngoại tệ phải tuân theo các quy định này nhằm đảm bảo thông tin kế toán cung cấp được thống nhất và đảm bảo tính so sánh.

-Kế toán các giao dịch ngoại tệ phải đảm bảo ghi nhận, phản ánh đầy đủ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến ngoại tệ

+ Tất cả các giao dịch ngoại tệ phải được ghi chép đầy đủ, kịp thời, chính xác vào thời điểm phát sinh nghiệp vụ theo giá trị ngoại tệ và tỷ giá quy đổi theo quy định. Đối với một số loại giao dịch bằng ngoại tệ có thời gian bắt đầu cho đến khi kết thúc có thể trải qua nhiều kỳ kế toán khác nhau thì kế toán phải theo dõi chặt chẽ và phản ánh đầy đủ, bao gồm cả sự biến động về tỷ giá hối đoái.

+ Ngoại tệ phải được theo dõi chi tiết tình hình và sự biến động về số nguyên tệ nhằm phục vụ cho mục đích thanh lý và quản lý tài sản của DN.

1.3. Các quan điểm về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

1.3.1. Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của các nhà khoa học

1.3.1.1. Các quan điểm về đồng tiền ghi sổ

Khi các giao dịch ngoại tệ phát sinh, DN có thể trao đổi, thanh toán bằng đồng tiền của các nước khác nhau. Kế toán sẽ phải quy đổi các đồng tiền đó về một đơn vị tiền tệ thống nhất để phục vụ cho việc ghi sổ kế toán.

Trong quá trình hoạt động KDXNK, tại DN có thể phát sinh các loại tiền tệ sau:

- Đồng tiền thực tế trong giao dịch ngoại tệ.
- Đồng tiền chức năng.
- Đồng tiền của nước sở tại.

Vấn đề các DN nên sử dụng đồng tiền nào để ghi sổ được thể hiện trên ba quan điểm cơ bản sau đây:

- Quan điểm thứ nhất dựa trên đồng tiền của nước nơi DN đặt trụ sở.

Theo Zardoya (1995), các DN nên lựa chọn đồng tiền của nước sở tại nơi DN đặt trụ sở chính để ghi sổ kế toán. Quan điểm này xuất phát từ mục đích của việc ghi chép là nhằm thể hiện rõ những gì đang được điều hành bởi các nhà quản trị nhằm cung cấp thông tin chính xác về hoạt động của các DN.

Theo quan điểm này nếu các DN có đặt trụ sở ở Việt Nam thì sẽ sử dụng Đồng Việt Nam làm đơn vị tiền tệ ghi sổ.

- Quan điểm thứ hai dựa trên khái niệm về đồng tiền chức năng.

Quan điểm này cho rằng đồng tiền của nước sở tại nơi DN đặt trụ sở không phải luôn là đồng tiền hợp lý để đánh giá hiệu quả hoạt động của DN, mà DN nên sử dụng đồng tiền chức năng để ghi sổ kế toán (Dufey, G và Giddy, I, 2003).

Nếu một DN có các hoạt động giao dịch mua và bán hàng chủ yếu ở thị trường của nước sở tại thì đồng tiền của nước sở tại sẽ là đồng tiền chức năng của

DN đó và sẽ được sử dụng để ghi sổ kế toán. Ngược lại, nếu một DN nhập khẩu hầu hết các yếu tố đầu vào và xuất khẩu hầu hết các sản phẩm của mình thì sẽ không sử dụng đồng tiền của nước sở tại là đồng tiền chức năng mà sẽ sử dụng đồng tiền của nước mà hầu hết các hoạt động kinh tế của công ty sử dụng đến là đồng tiền ghi sổ.

Như vậy, theo quan điểm này, đồng tiền ghi sổ là đồng tiền chức năng và trong trường hợp này, ngoại tệ có thể chính là đồng tiền của nước sở tại và sẽ được quy đổi về đồng tiền chức năng để phục vụ cho việc ghi chép.

Ví dụ: một công ty có trụ sở tại Việt Nam nhưng lại có các hoạt động giao dịch chủ yếu là xuất nhập khẩu hàng hóa với thị trường Mỹ, sử dụng đồng Đô la Mỹ trong giao dịch thanh toán. Nếu theo quan điểm dựa trên đồng tiền chức năng của đơn vị, kế toán sẽ sử dụng đồng Đô la Mỹ là đồng tiền chức năng để phục vụ ghi sổ kế toán, còn các giao dịch khác phát sinh bằng đồng Việt Nam lúc này lại trở thành ngoại tệ và phải quy đổi về đồng Đô la Mỹ để phục vụ ghi sổ kế toán.

- Quan điểm thứ ba dựa trên quan điểm của của các nhà quản lý.

Theo quan điểm này, việc lựa chọn đồng tiền ghi sổ không dựa trên địa điểm của nước sở tại cũng như đồng tiền chức năng của DN mà sẽ phụ thuộc vào quan điểm của các nhà quản lý và ảnh hưởng của sự biến động của tỷ giá tới lợi ích kinh tế của các chủ sở hữu.

Theo Troberg, P (1994), xuất phát từ mối quan hệ ràng buộc giữa công ty mẹ và công ty con, cuối kỳ kế toán, các công ty con sẽ phải lập BCTC hợp nhất với công ty mẹ ở nước ngoài. Việc sử dụng đồng tiền nào trong ghi sổ kế toán sao cho việc ghi chép đơn giản nhất, hiệu quả nhất, có lợi nhất cho DN sẽ do các chủ sở hữu, các nhà quản lý quyết định. Vì vậy, việc lựa chọn đồng tiền kế toán sẽ phụ thuộc vào quan điểm của các nhà quản lý.

Ví dụ: Một công ty được thành lập và hoạt động tại Việt Nam có công ty mẹ là một công ty của Mỹ có trụ sở đặt tại Mỹ.

Trong quá trình hoạt động, công ty con chủ yếu nhập khẩu các yếu tố đầu vào (nguyên vật liệu, thiết bị...) từ công ty mẹ, sau đó gia công tiêu thụ tại thị trường Việt Nam.

Trong trường hợp này, công ty con đặt trụ sở tại Việt Nam, hoạt động chủ yếu tại thị trường Việt Nam, đồng tiền chức năng được xác định là Đồng Việt Nam nhưng nhà quản trị quyết định không sử dụng đồng Việt Nam là đồng tiền ghi sổ, thay vào đó là Đồng Đô la Mỹ xuất phát từ mục đích của công ty mẹ: cuối kỳ, công ty con sẽ phải chuyển báo cáo để hợp nhất vào báo cáo của công ty mẹ nên việc sử dụng đồng Đô la Mỹ sẽ giúp cho khối lượng công việc của kế toán đơn giản hơn,

tránh được những rủi ro do sự biến động lớn về tỷ giá bởi Đồng Việt Nam chưa phải là đồng tiền mạnh, tính ổn định chưa cao và chưa tạo được niềm tin đối với các nhà đầu tư nước ngoài.

Nhìn chung, mỗi quan điểm có thể phù hợp với tình hình thực tế của các DN trong mỗi quốc gia và trong mỗi giai đoạn phát triển của nền kinh tế đó.

Tại Việt Nam, vấn đề về đồng tiền kế toán đã được qui định trong luật kế toán ban hành năm 2015 trong đó đề cập đơn vị tiền tệ sử dụng để ghi sổ của tất cả các công ty là đồng Việt Nam. Tuy nhiên, trường hợp nếu đơn vị kế toán chủ yếu thu, chi bằng ngoại tệ thì được tự chọn loại ngoại tệ đó làm đơn vị tiền tệ để kế toán nếu có được sự chấp thuận của Bộ Tài chính. Tuy nhiên, khi lập BCTC thì DN vẫn phải quy đổi các chỉ tiêu về Đồng Việt Nam.

Quy định về đồng tiền ghi sổ của Việt Nam xét trong điều kiện kinh tế cụ thể của Việt Nam hiện nay về bản chất cũng có thể được xem là quan điểm ghi sổ dựa trên khái niệm về đồng tiền chức năng, tuy nhiên chưa phải là bắt buộc hoàn toàn, các DN nước ngoài đặt trụ sở ở Việt Nam có các giao dịch chủ yếu phát sinh bằng đồng tiền khác đồng Việt Nam vẫn có thể sử dụng đồng Việt Nam để ghi sổ. Nhìn chung, vấn đề sử dụng đồng tiền ghi sổ ở Việt Nam hiện nay đang có sự dung hòa giữa quan điểm thứ nhất và quan điểm thứ hai

Quan điểm kết hợp này trong giai đoạn hiện nay là tương đối hợp lý xuất phát từ cơ chế điều hành quản lý nền kinh tế cũng như từ thực trạng của nền kinh tế Việt Nam.

Một mặt, nhằm thực hiện chính sách quản lý, thực hiện mục tiêu trên lãnh thổ Việt Nam chỉ sử dụng đồng Việt Nam, tránh tình trạng Đô la hóa. Mặt khác, các công ty đa quốc gia tại Việt Nam chưa nhiều, các DN ở Việt Nam phần lớn vẫn là các DN vừa và nhỏ, nếu có hoạt động KDXNK thường ở 2 trường hợp sau:

- Nhập khẩu và xuất bán trong nước.
- Mua hàng trong nước và xuất khẩu ra nước ngoài

Do vậy, bên cạnh các giao dịch ngoại tệ, các giao dịch trong nước tại các DN tại Việt Nam cũng chiếm một tỷ lệ tương đối lớn, do đó, quan điểm đồng tiền ghi sổ căn cứ vào đồng tiền của nước sở tại (Việt Nam) như quy định hiện nay là tương đối phù hợp.

Tuy nhiên, bên cạnh đó, Việt Nam cũng phải thực hiện các cam kết của mình trong lộ trình hội nhập kinh tế quốc tế, đó là sự hội nhập về kinh tế, về kế toán,.... Lúc này, tại Việt Nam, theo xu thế phát triển chung đã bắt đầu dần hình thành và xuất hiện các công ty đa quốc gia do sự phát triển lớn mạnh của các DN trong nước

cũng như sự hội nhập của các DN, tập đoàn nước ngoài với các giao dịch trong môi trường quốc tế sử dụng các loại tiền tệ khác nhau (và khác với đồng Việt Nam). Chính vì vậy, việc cởi mở trong việc quy định đồng tiền ghi sổ khác với đồng Việt Nam không chỉ phù hợp với thực trạng kinh tế mà còn phù hợp trong bối cảnh hội nhập kinh tế, kế toán quốc tế.

Trong tương lai, khi quá trình hội nhập kinh tế của Việt Nam ngày càng sâu rộng hơn nữa, các DN Việt Nam đầu tư ra nước ngoài và các tập đoàn nước ngoài đầu tư vào Việt Nam ngày càng nhiều, các giao dịch kinh tế liên quan đến ngoại tệ trở thành chủ yếu và phổ biến hơn thì quan điểm đồng tiền ghi sổ kết hợp như hiện nay có thể không còn phù hợp nữa. Lúc đó, DN cần căn cứ vào đồng tiền chức năng để làm đồng tiền ghi sổ vì nếu một DN có các giao dịch chủ yếu liên quan đến một loại ngoại tệ nhất định thì việc lựa chọn loại tiền tệ đó làm đồng tiền ghi sổ có thể sẽ làm công việc của kế toán đơn giản hơn và tránh được việc theo dõi và ghi nhận những biến động phức tạp của tỷ giá, thông tin thống nhất góp phần phản ánh và đánh giá chính xác tình hình tài chính cũng như hiệu quả hoạt động của DN.

1.3.1.2. Các quan điểm ghi nhận giao dịch ngoại tệ trong kế toán kinh doanh xuất nhập khẩu

Theo Frederick D.S.Choi, Gary (2011), trong KDXNK, có hai quan điểm ghi nhận các giao dịch ngoại tệ và phản ánh khoản lãi hoặc lỗ tỷ giá hối đoái phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ là quan điểm một giao dịch và quan điểm hai giao dịch.

- *Quan điểm một giao dịch*: việc ghi nhận tài sản, doanh thu, chi phí chưa hoàn thành cho đến khi các khoản phải trả, phải thu bằng ngoại tệ đã thu được tiền và quy đổi sang đơn vị tiền tệ phục vụ ghi sổ kế toán. Bất kỳ sự thay đổi giá trị đồng tiền ghi sổ so với đồng ngoại tệ sẽ được ghi nhận là một khoản điều chỉnh vào tài sản mua, doanh thu và chi phí.

Như vậy, theo quan điểm này, các giao dịch ngoại tệ chỉ được xem là kết thúc khi quá trình thanh toán hoàn thành. Khi nhập khẩu, việc ghi nhận giá trị hàng nhập khẩu chỉ dừng lại khi DN đã thanh toán hết cho bên xuất khẩu và ngược lại, trường hợp giao dịch xuất khẩu, việc ghi nhận doanh thu chỉ kết thúc khi DN đã thu hết tiền từ người mua.

Đối với các giao dịch ghi nhận thu nhập, chi phí khác cũng tương tự như vậy, tức là việc ghi nhận chỉ kết thúc khi quá trình thanh toán hoàn thành. Theo quan điểm này, không có sự tách biệt giữa quá trình ghi nhận nghiệp vụ và quá trình thanh toán sau đó, tất cả được xem là một nghiệp vụ.

Ví dụ 1: Ngày 1/9/N, một công ty Mỹ bán hàng cho công ty Pháp, trị giá 1.000.000 Euro (EUR). Tỷ giá trao đổi EUR/USD là 1,14\$= 1EUR, công nợ được thanh toán trong vòng 30 ngày. Cuối tháng, tỷ giá là 1,13\$=1EUR. Ngày 1/10/N, tỷ giá là 1,12\$=1EUR.

Kế toán ghi nhận các giao dịch như sau:

		<i>Ngoại tệ</i>	<i>Đồng USD</i>	
			<i>Nợ</i>	<i>Có</i>
Ngày 1/9/N	Tài khoản phải thu	1.000.000 EUR	1.140.000	
	Doanh thu	1.000.000 EUR		1.140.000
Ngày 30/9/N	Doanh thu		10.000	
	Tài khoản phải thu (Điều chỉnh chênh lệch tỷ giá)			10.000
Ngày 01/10/N	Doanh thu (Điều chỉnh chênh lệch tỷ giá)		10.000	
	Ngoại tệ	1.000.000 EUR	1.120.000	
	Tài khoản phải thu	1.000.000 EUR		1.130.000

Ví dụ 2: Ngày 01/6/N, một công ty Đức nhập hàng từ nhà xuất khẩu Mỹ trị giá 2.000.000 Euro (EUR). Tỷ giá thực tế tại thời điểm nhập hàng là 1,14\$ = 1EUR, công nợ được thanh toán trong vòng 30 ngày. Cuối tháng, tỷ giá là 1,15\$ = 1EUR. Ngày 01/7/N, tỷ giá là 1,16\$ = 1EUR

Kế toán ghi nhận các giao dịch như sau:

		<i>Ngoại tệ</i>	<i>Đồng USD</i>	
			<i>Nợ</i>	<i>Có</i>
Ngày 1/6/N	Tài khoản Hàng hóa	2.000.000 EUR	2.280.000	
	Tài khoản nợ phải trả	2.000.000 EUR		2.280.000
Ngày 30/6/N	Tài khoản Hàng hóa		20.000	
	Tài khoản nợ phải trả (Điều chỉnh chênh lệch tỷ giá)			20.000
Ngày 01/7/N	Tài khoản hàng hóa (Điều chỉnh chênh lệch tỷ giá)		20.000	
	Tài khoản phải trả	2.000.000 EUR		2.300.000
	Tài khoản Ngoại tệ	2.000.000 EUR		2.320.000

- *Quan điểm hai giao dịch*: Quan điểm này cho rằng, đối với các giao dịch chưa thanh toán thì việc ghi nhận nghiệp vụ tại thời điểm phát sinh và nghiệp vụ thanh toán phát sinh sau thời điểm đó là hai giao dịch riêng biệt.

+ Đối với nghiệp vụ nhập khẩu: việc ghi nhận giao dịch nhập khẩu (ghi nhận chi phí) tách biệt khỏi giao dịch thanh toán hàng nhập khẩu.

+ Đối với nghiệp vụ xuất khẩu: việc ghi nhận doanh thu xuất khẩu tách biệt giao dịch thu tiền sau này. Khi xuất khẩu, nhà quản lý DN phải đưa ra hai quyết định, một là bán hàng và hai là cấp tín dụng bằng ngoại tệ cho khách hàng, do đó kết quả thu thập từ mỗi quyết định phải được hạch toán riêng biệt.

Theo quan điểm này, kế toán sẽ ghi nhận chi phí, doanh thu vào thời điểm phát sinh và không có sự điều chỉnh sau này vì vào thời điểm đó nghiệp vụ mua hàng, bán hàng đã được hoàn tất; còn ảnh hưởng của bất kỳ sự thay đổi nào về tỷ giá hối đoái đều được xem như là giao dịch thứ hai và phản ảnh vào lãi hoặc lỗ tỷ giá trên báo cáo hoạt động kinh doanh. Do đó, giao dịch ghi nhận giá trị hàng mua, doanh thu, chi phí được hạch toán độc lập với giao dịch thanh toán.

Theo ví dụ 1, kế toán ghi nhận các giao dịch như sau:

	<i>Ngoại tệ</i>	<i>Đồng USD</i>	
		<i>Nợ</i>	<i>Có</i>
Ngày 1/9/N	Tài khoản phải thu 1.000.000 EUR	1.140.000	
	Doanh thu 1.000.000 EUR		1.140.000
Ngày 30/9/N	Lỗ trao đổi ngoại tệ	10.000	
	Tài khoản phải thu		10.000
Ngày 01/12/N	Ngoại tệ 1.000.000 EUR	1.120.000	
	Lỗ trao đổi ngoại tệ	10.000	
	TK phải thu 1.000.000 EUR		1.130.000

Theo ví dụ 2, kế toán ghi nhận các giao dịch như sau:

	<i>Ngoại tệ</i>	<i>Đồng USD</i>	
		<i>Nợ</i>	<i>Có</i>
Ngày 1/6/N	Tài khoản Hàng hóa 2.000.000 EUR	2.280.000	
	Nợ phải trả 2.000.000 EUR		2.280.000
Ngày 30/6/N	Lỗ trao đổi ngoại tệ	20.000	
	Tài khoản phải trả		20.000
	(Điều chỉnh chênh lệch tỷ giá)		
Ngày 01/7/N	Lỗ trao đổi ngoại tệ	20.000	
	Tài khoản phải trả		20.000
	(Điều chỉnh chênh lệch tỷ giá)		
	Tài khoản phải trả 2.000.000 EUR		2.320.000
	Ngoại tệ 2.000.000 EUR		2.320.000

Nhìn chung, việc lựa chọn quan điểm nào để ghi sổ kế toán sẽ tùy thuộc vào loại hình kế toán lựa chọn.

Trong thực tế hoạt động của DN, một giao dịch từ khi bắt đầu đến khi kết thúc có thể kéo dài qua nhiều kỳ kế toán khác nhau. Do vậy, nếu theo quan điểm một giao dịch sẽ rất khó cho công tác ghi chép và quản lý của kế toán, có thể sẽ phát sinh trường hợp tài sản, thu nhập, chi phí đã ghi nhận từ kỳ trước nhưng kỳ này mới điều chỉnh (do thanh toán trả chậm và có sự phát sinh của chênh lệch tỷ giá), như vậy, thông tin về kết quả hoạt động kinh doanh của DN sẽ không chính xác. Quan điểm này phù hợp với loại hình kế toán quỹ.

Quan điểm hai giao dịch phù hợp với loại hình kế toán động đánh giá tài sản và ghi nhận các khoản mục trên cơ sở nguyên tắc giá phí nhằm đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trong từng kỳ của DN. Quan điểm này phù hợp với kế toán Việt Nam hiện hành.

1.3.1.3. Các quan điểm về phương pháp trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ trong kế toán các giao dịch ngoại tệ

Tại thời điểm lập BCTC, khi có sự biến động về tỷ giá, kế toán sẽ phải quy đổi các khoản mục có gốc ngoại tệ nhằm phản ánh chính xác thực trạng tình hình tài chính của DN, cụ thể:

Kế toán sẽ ghi nhận tài sản phi tiền tệ theo tỷ giá lịch sử. Trong một số trường hợp, tài sản phi tiền tệ được báo cáo ở giá trị khác với giá gốc, ví dụ như giá thay thế hoặc giá trị có thể thực hiện được. Trường hợp giá trị này được đo bằng ngoại tệ, cần phải quy đổi số ngoại tệ theo tỷ giá tại thời điểm định giá.

Liên quan đến các khoản mục ngoại tệ, khi chuyển đổi để tiến hành ghi sổ, kế toán sẽ sử dụng các tỷ giá sau:

- + Tỷ giá hiện hành: là tỷ giá tại ngày báo cáo.
- + Tỷ giá lịch sử: là tỷ giá phát sinh tại ngày phát sinh nghiệp vụ.

Theo Christopher Nobes và Robert Parker (2008), việc chuyển đổi các khoản mục này có thể phát sinh những quan điểm sau:

- Trường hợp tại thời điểm cuối kỳ, các khoản mục ngoại tệ vẫn được ghi nhận theo tỷ giá lịch sử, không có sự chuyển đổi các khoản mục ngoại tệ và do vậy sẽ không phát sinh chênh lệch tỷ giá.

- Trường hợp đơn vị sử dụng tỷ giá hiện hành để quy đổi tất cả các khoản mục ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ, nếu có sự khác biệt giữa tỷ giá lịch sử và tỷ giá hiện hành thì sẽ phát sinh chênh lệch tỷ giá.

- Trường hợp đơn vị sử dụng tỷ giá thấp hơn (hoặc cao hơn) giữa tỷ giá hiện hành và tỷ giá lịch sử để quy đổi các khoản mục ngoại tệ: Tài sản ngoại tệ (khoản mục tiền tệ ngoại tệ) sẽ được quy đổi theo tỷ giá thấp hơn và công nợ sẽ được ghi nhận theo tỷ giá cao hơn giữa tỷ giá hiện hành và tỷ giá lịch sử nhằm đảm bảo sự ghi nhận theo nguyên tắc thận trọng.

Trong ba quan điểm trên, trường hợp thứ nhất rất hiếm khi được sử dụng. Một vài ý kiến cho rằng, trong thời gian tỷ giá có sự biến động, tỷ giá lịch sử hay tỷ giá hiện hành đều có ý nghĩa như nhau trong việc chuyển đổi các khoản mục tài sản tiền tệ hay công nợ ngoại tệ.

Quan điểm thứ hai dựa trên nguyên tắc cơ sở dồn tích, sự thay đổi giá trị của tài sản tiền tệ ngoại tệ, công nợ ngoại tệ sẽ được kế toán ghi nhận khi có sự thay đổi tỷ giá trên thị trường chứ không chờ đến khi tài sản tiền tệ ngoại tệ hay công nợ ngoại tệ thu hồi được bằng tiền.

Quan điểm thứ ba dựa trên nguyên tắc thận trọng. Tại thời điểm cuối kỳ, khi lập BCTC, người lập báo cáo phải đối mặt đối với vấn đề là khó xác định được giá trị tài sản và nợ phải trả ngoại tệ một cách chắc chắn hoàn toàn. Do đó, cần thiết phải thận trọng trong việc lập BCTC, cần phải đưa ra các phán quyết cần thiết để đưa ra các ước tính yêu cầu trong các điều kiện không chắc chắn sao cho tài sản và thu nhập không bị phóng đại và trách nhiệm pháp lý hoặc chi phí không được giảm đi. Do vậy, kế toán không thừa nhận kết quả từ việc tăng giá trị tài sản tiền tệ ngoại tệ (khi tăng tỷ giá ngoại tệ) hoặc giảm giá trị khoản nợ nước ngoài (khi giảm tỷ giá ngoại tệ).

Nhìn chung, việc quy đổi các khoản mục ngoại tệ cuối kỳ không đơn giản là luôn chỉ sử dụng một loại tỷ giá nào, nhiều trường hợp phải sử dụng các loại tỷ giá khác nhau đối với các khoản mục khác nhau. Liên quan đến phương pháp quy đổi các khoản mục ngoại tệ cuối kỳ, có nhiều phương pháp, mỗi phương pháp thể hiện một quan điểm khác nhau, theo Frederick D.S.Choi, Gary K. Meek (2011), các phương pháp cụ thể như sau:

❖ Phương pháp một tỷ giá (tỷ giá hiện hành)

Phương pháp này sử dụng tỷ giá hiện hành để quy đổi tất cả các loại tài sản và công nợ có gốc ngoại tệ. Doanh thu và chi phí phát sinh bằng ngoại tệ được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.

❖ Phương pháp đa tỷ giá (multiple rate methods)

✓ Phương pháp hiện hành – phi hiện hành (current – noncurrent method)

Theo phương pháp này, tài sản lưu động và nợ ngắn hạn được chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành. Tài sản cố định và nợ dài hạn được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử.

Các khoản mục doanh thu, chi phí trong báo cáo thu nhập (ngoại trừ chi phí khấu hao) được chuyển đổi theo tỷ giá trung bình áp dụng theo từng tháng hoặc dựa trên tỷ giá trung bình trọng cả kỳ báo cáo. Chi phí khấu hao được quy đổi theo tỷ giá lịch sử vào thời điểm mua tài sản.

✓ *Phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ (monetary – nonmonetary method)*

Phương pháp này sử dụng sự phân loại trong bảng cân đối kế toán để xác định tỷ giá chuyển đổi thích hợp. Theo phương pháp này, tài sản bằng tiền và công nợ bao gồm cả công nợ nghĩa vụ phát sinh trong tương lai (dài hạn) được chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành. Đối với các khoản mục phi tiền tệ như tài sản cố định và hàng tồn kho thì được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử. Các khoản mục trong báo cáo thu nhập được chuyển đổi giống như phương pháp hiện hành – phi hiện hành.

✓ *Phương pháp thời gian (temporal method)*

Theo phương pháp này, việc chuyển đổi các giao dịch tiền tệ không làm thay đổi thuộc tính của các khoản mục được đo lường mà chỉ thay đổi đơn vị đo lường.

Các khoản mục tiền tệ như tiền, các khoản phải thu, phải trả được chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành. Các khoản mục phi tiền tệ được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử tại thời điểm đo lường ban đầu. Doanh thu và chi phí được chuyển đổi theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh giao dịch. Tuy nhiên, trong trường trường các giao dịch liên quan đến doanh thu, chi phí phát sinh nhiều thì đơn vị có thể sử dụng tỷ giá trung bình.

Nhìn chung, mỗi phương pháp sẽ phù hợp với từng loại hình kế toán khác nhau:

- Đối với phương pháp một tỷ giá, sử dụng tỷ giá hiện hành để quy đổi các khoản mục: phù hợp với loại hình kế toán tĩnh.

- Đối với phương pháp hiện hành – phi hiện hành: các khoản mục ngoại tệ cũng được quy đổi theo giá trị tại thời điểm lập báo cáo, trừ các khoản mục ngoại tệ dài hạn (tài sản cố định và nợ dài hạn): phương thức chuyển đổi này cũng dựa trên kế toán giá trị hợp lý tuy nhiên đề cao nguyên tắc thận trọng trong đó các khoản mục dài hạn dự kiến chưa phát sinh ngay, do vậy ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá của các khoản mục này sẽ chưa ảnh hưởng ngay đến tình hình tài chính của DN, do vậy nó chưa cần thiết phải quy đổi và ghi nhận trên BCTC.

- Đối với phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ: các khoản mục phi tiền tệ được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ. Phương pháp này dựa trên nền tảng kế toán theo nguyên tắc giá gốc, phù hợp với loại hình kế toán động và phương pháp này cũng phù hợp với kế toán Việt Nam hiện hành.

1.3.2 . Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của một số loại hình kế toán

Trong quá trình phát triển, tại những thời điểm lịch sử, giai đoạn khác nhau, ở các nước khác nhau thì mỗi loại kế toán lại có những những dạng, loại hình khác nhau. Mỗi loại hình kế toán có các quy định, các nguyên tắc kế toán và phương pháp xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, trình bày và báo cáo thông tin khác nhau. Trong quá trình thực hiện, kế toán có thể vận dụng cùng lúc với các loại hình kế toán khác nhưng trong đó sẽ có một loại kế toán cơ bản được xác định là nền tảng. Mỗi loại hình kế toán sẽ ảnh hưởng đến kế toán các giao dịch ngoại tệ theo các góc độ khác nhau.

Trong quá trình phát triển đã có rất nhiều loại hình kế toán ra đời: loại hình kế toán quỹ, kế toán tĩnh, kế toán động, kế toán phục vụ mục đích thuế, kế toán kinh tế vĩ mô, kế toán hiện tại hóa. Trong đó, kế toán các giao dịch ngoại tệ theo một số loại hình kế toán chủ yếu được thể hiện như sau:

❖ Loại hình kế toán quỹ (kế toán tiền mặt)

Nguyên tắc kế toán nền tảng của loại hình này là đánh giá và hạch toán tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động dựa trên cơ sở luồng tiền thực tế đã nhập quỹ và xuất quỹ. Kế toán chỉ hạch toán tăng giảm nguồn vốn khi tiền mặt tăng hoặc giảm. Doanh thu chỉ được ghi nhận khi thực tế đã thu được tiền, chi phí chỉ được ghi nhận khi thực tế xuất tiền ra khỏi quỹ. Kết quả kinh doanh chỉ được xác định khi kết thúc vụ việc hoặc khi một hoạt động đầu tư nào đó đã hình thành và được tính bằng số chênh lệch giữa số tiền nhập quỹ và xuất quỹ.

Theo loại hình này, kế toán các giao dịch ngoại tệ được thực hiện như sau:

Về ghi nhận các giao dịch ngoại tệ: giá trị tài sản, doanh thu, chi phí,... bằng ngoại tệ sẽ được ghi nhận trên cơ sở số tiền ngoại tệ thực tế DN thu vào hoặc chi ra. Tỷ giá sử dụng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ này sẽ được xác định trên cơ sở tỷ giá giao dịch thực tế giữa DN với ngân hàng, tổ chức có liên quan đến việc ghi nhận doanh thu, chi phí, mua bán, thu, chi, trao đổi ngoại tệ tại thời điểm nghiệp vụ phát sinh. Đối với các giao dịch ngoại tệ khác phát sinh liên quan đến việc ghi nhận tài sản, doanh thu, chi phí, công nợ phải thu, phải trả bằng ngoại tệ nhưng không gắn với phát sinh dòng tiền thì kế toán sẽ không ghi nhận. Theo loại hình này sẽ

không phát sinh chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch ngoại tệ trong kỳ. Kế toán các giao dịch ngoại tệ trường hợp này chỉ xét trên quan điểm một giao dịch.

❖ Loại hình kế toán tĩnh

Loại hình kế toán tĩnh được xây dựng dựa trên nguyên tắc nền tảng là giả định thanh lý vĩnh viễn, thực chất là đặt DN trong giả định có thể bị phá sản. Mọi tài sản thuộc sở hữu của DN mới được ghi nhận, các tài sản cố định vô hình không thể bán riêng rẽ sẽ không được ghi nhận.

Kế toán tĩnh đòi hỏi định kỳ các DN phải tiến hành kiểm kê tài sản hiện có, đánh giá tài sản theo giá thị trường có thể chấp nhận để có thể so sánh với các khoản nợ nhằm từ đó xác định khả năng thanh toán theo giá trị thanh lý, xác định tài sản ròng của DN. Loại hình kế toán này chủ yếu phục vụ cho việc xem xét tại một thời điểm nào đó việc thực hiện các tài sản có cho phép trả nợ hay không, nó không chú ý đến việc cung cấp thông tin để đánh giá hiệu quả kinh tế của DN.

Theo loại hình này, các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ được ghi nhận tại thời điểm thực tế phát sinh theo tỷ giá thực tế. Ngoài ra, định kỳ DN phải đánh giá lại tài sản nói chung và tài sản có gốc ngoại tệ nói riêng, việc đánh giá được tiến hành như sau: đối với các khoản nợ phải thu, phải trả hình thành từ các giao dịch ngoại tệ phát sinh, các khoản mục tiền có gốc ngoại tệ, kế toán phải đánh giá lại theo tỷ giá tại thời điểm đánh giá lại; đối với các tài sản khác hình thành từ các giao dịch ngoại tệ, kế toán đánh giá lại theo giá trị có thể bán trên thị trường tại thời điểm đánh giá. Phần chênh lệch do đánh giá lại được hạch toán vào báo cáo kết quả kinh doanh như một khoản thu nhập hoặc chi phí.

❖ Loại hình kế toán động

Loại hình kế toán động dựa trên nguyên tắc nền tảng là giả thiết DN hoạt động liên tục và tiếp tục hoạt động sản xuất kinh doanh bình thường vô thời hạn trừ khi có sự phủ nhận rõ ràng, qua đó tham gia đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh trên cơ sở các khoản đã đầu tư

Ngược lại với loại hình kế toán tĩnh, loại hình kế toán động được thiết kế chủ yếu phục vụ đánh giá hiệu quả kinh tế của các hoạt động kinh doanh diễn ra trong DN qua các thời kỳ kinh doanh. Các tài sản trong bảng cân đối kế toán bao gồm cả tài sản thuộc quyền sở hữu của DN và tài sản đi thuê, gồm cả tài sản hữu hình và tài sản vô hình.

Theo loại hình này, đối với các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ, liên quan đến việc ghi nhận giá trị tài sản, doanh thu, chi phí, công nợ ngoại tệ kế toán sẽ ghi nhận theo tỷ giá giao dịch tại thời điểm phát sinh, chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình thanh toán công nợ ngoại tệ sẽ được ghi nhận vào báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ theo quan điểm hai giao dịch. Cuối kỳ, các tài sản phi tiền tệ có gốc ngoại tệ sẽ được đánh giá theo giá phí ban đầu theo tỷ giá tại thời điểm ghi nhận, tài sản tiền tệ ngoại tệ sẽ đánh giá lại theo tỷ giá tại thời điểm cuối kỳ và chênh lệch tỷ giá sẽ được hạch toán vào kết quả kinh doanh trong kỳ của DN.

❖ Loại hình kế toán phục vụ mục đích thuế

Trong mô hình này, nội dung, nguyên tắc và phương pháp kế toán chịu sự chi phối của các quy định về thuế và chủ yếu phục vụ cho mục đích tính thuế và thu thuế ở các doanh nghiệp.

Trên thế giới hiện có 2 quan điểm khác nhau liên quan đến mối quan hệ giữa kế toán và thuế:

- Quan điểm phá vỡ liên kết:

Quan điểm này được tuân thủ chủ yếu tại các nước trong đó kế toán chính thống là kế toán động, kế toán thuế phải được tách biệt với kế toán động, các quy định của luật thuế khác với các nguyên tắc cơ bản của kế toán.

Quan điểm phá vỡ liên kết bao gồm:

+ Phá vỡ từng phần: Theo quan điểm này, kế toán sẽ ghi nhận thu nhập và chi phí theo đúng thực tế, thuế sẽ ghi nhận số thuế theo số thực tế.

+ Phá vỡ hoàn toàn: Theo quan điểm này, việc ghi nhận của kế toán và thuế sẽ có sự khác biệt. Kế toán sẽ phản ánh thu nhập và chi phí theo đúng thực tế, thuế sẽ ghi nhận số thuế theo số được phép.

- Quan điểm liên kết

Quan điểm này được tuân thủ chủ yếu tại các nước mà ở đó kế toán chính thống trở thành kế toán thuế, các quy định của thuế trở thành quy định của kế toán và kế toán động không liên quan đến kế toán chính thống do đó nó mang tính phi pháp quy, bí mật của DN.

Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo loại hình kế toán này như sau:

- Nếu dựa trên quan điểm phá vỡ liên kết giữa quy định kế toán và thuế.

Theo quan điểm này, các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ kế toán sẽ ghi nhận theo các nguyên tắc kế toán. Phần chênh lệch tỷ giá làm phát sinh thu nhập, chi phí sẽ được ghi nhận vào báo cáo kết quả kinh doanh.

- Nếu dựa trên quan điểm liên kết các quy định của kế toán và thuế, thông tin cung cấp sẽ cho cả mục đích kế toán và mục đích thuế, các quy định của thuế có sự đồng nhất với các quy định của kế toán trong việc ghi nhận các giao dịch nói chung nên việc ghi nhận các giao dịch ngoại tệ và xử lý chênh lệch tỷ giá trong quá trình ghi nhận sẽ phụ thuộc vào quy định của thuế.

Nhìn chung, việc lựa chọn loại hình kế toán nào sẽ tùy thuộc vào mục đích, cách thức điều hành nền kinh tế, hệ thống pháp lý của từng quốc gia trong từng giai đoạn lịch sử và kế toán các giao dịch ngoại tệ sẽ chịu sự chi phối theo từng loại hình kế toán đó. Hiện nay, kế toán chính thống Việt Nam dựa trên quan điểm của loại hình kế toán động với mô hình giá gốc là nền tảng chủ yếu và có tích hợp một số nội dung của kế toán tĩnh, kế toán quỹ, kế toán thuế.

1.3.3. Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của chuẩn mực quốc tế về kế toán

Kế toán các giao dịch ngoại tệ chịu sự chi phối của một số chuẩn mực quốc tế về kế toán có liên quan: IAS 21, IAS 18, IAS 23,... Quan điểm về kế toán các giao dịch ngoại tệ theo chuẩn mực quốc tế về kế toán cụ thể như sau:

- Về ghi nhận giao dịch ngoại tệ: chuẩn mực quốc tế ghi nhận các giao dịch dựa trên quan điểm 2 giao dịch.

- Về trình bày và công bố thông tin về các khoản mục ngoại tệ: chuẩn mực quốc tế dựa trên phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ.

Nội dung cụ thể các chuẩn mực chi phối kế toán các giao dịch ngoại tệ như sau:

1.3.3.1. Kế toán giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của chuẩn mực kế toán quốc tế số 21

Theo IAS 21 (Ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái): “Ngoại tệ là đồng tiền khác với đồng tiền chức năng và kế toán sẽ ghi sổ bằng đồng tiền chức năng là đồng tiền của môi trường kinh doanh chủ yếu mà DN có hoạt động”.

Các giao dịch ngoại tệ bao gồm:

- Mua hoặc bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ mà giá cả được xác định bằng ngoại tệ.

- Vay hoặc cho vay các khoản tiền mà số phải trả hoặc phải thu được xác định bằng ngoại tệ

- Trở thành một đối tác của một hợp đồng ngoại hối chưa thực hiện.

- Mua hoặc thanh lý các tài sản, phát sinh hoặc thanh toán các khoản nợ xác định bằng ngoại tệ.

- Dùng một loại tiền tệ này để mua, bán hoặc đổi lấy một loại tiền tệ khác

Về ghi nhận giao dịch

- Khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ, các nghiệp vụ xuất nhập khẩu, kế toán sẽ ghi nhận tài sản mua, công nợ phải thu, phải trả ngoại tệ, doanh thu, chi phí theo đơn vị tiền tệ chức năng bằng việc quy đổi theo tỷ giá thực tế phát sinh tại ngày phát sinh giao dịch.

- Đối với các khoản nợ phải thu, phải trả ngoại tệ trong quá trình thanh toán, nếu phát sinh chênh lệch tỷ giá sẽ được ghi nhận vào thu nhập, chi phí trong kỳ.

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái khi thanh toán các khoản bằng tiền đã kết chuyển theo chi phí ban đầu sẽ được báo cáo theo tỷ giá giao ngay vào ngày giao dịch.

Về trình bày và công bố thông tin

- Theo quy định, cuối kỳ, các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được đánh giá lại, chênh lệch tỷ giá từ việc chuyển đổi các khoản có tính chất tiền tệ vào ngày lập bảng cân đối kế toán được ghi nhận vào thu nhập.

- Khi lãi lỗ của một khoản mục phi tiền tệ được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu thì chênh lệch tỷ giá hối đoái của khoản mục đó cũng được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu. Ngược lại, nếu lãi hoặc lỗ của một khoản mục phi tiền tệ được ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí trên báo cáo hoạt động kinh doanh, chênh lệch tỷ giá hối đoái của khoản mục đó phải được ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí trên báo cáo hoạt động kinh doanh.

- Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến trao đổi, mua bán hàng hóa: các khoản mục không có tính chất tiền tệ (hàng tồn kho, tài sản, nhà xưởng và thiết bị) sẽ được ghi nhận theo giá trị thực tế theo tỷ giá thực tế phát sinh tại ngày giao dịch.

- Thu nhập, chi phí được ghi nhận theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh, trong đó tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ được phép áp dụng.

- Các khoản không phải bằng tiền đã ghi nhận theo giá trị hợp lý sẽ được báo cáo theo tỷ giá giao ngay vào ngày tiến hành đánh giá.

1.3.3.2. Kế toán giao dịch ngoại tệ theo quan điểm của các chuẩn mực quốc tế về kế toán khác

Theo IAS 18 – Doanh thu

Theo quy định của chuẩn mực: “Doanh thu là tổng các giá trị lợi ích kinh tế trong kỳ phát sinh từ quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của một đơn vị

và làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không liên quan đến các khoản vốn góp của các chủ sở hữu”.

Doanh thu bao gồm tổng giá trị các lợi ích kinh tế mà DN đã thu và có thể thu được. DN không được ghi nhận doanh thu đối với các khoản thu hộ cho bên thứ ba vì các khoản thu hộ này không đem lại lợi ích kinh tế cho DN và không làm tăng vốn chủ sở hữu.

Như vậy, đối với nghiệp vụ nhận ủy thác xuất khẩu, khi xuất khẩu và thu hộ tiền bên ủy thác xuất khẩu, kế toán tại đơn vị nhận ủy thác sẽ không được ghi nhận doanh thu, chỉ có khoản tiền hoa hồng được hưởng từ bên giao ủy thác được ghi nhận là doanh thu của DN.

Về vấn đề ghi nhận doanh thu trong giao dịch mua bán sản phẩm hàng hóa:

Theo IAS 18, doanh thu được tính theo giá trị hợp lý của khoản tiền nhận được, số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị danh nghĩa được ghi nhận riêng và công bố là tiền lãi.

Về điều kiện ghi nhận doanh thu, DN sẽ ghi nhận doanh thu khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau:

- DN đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua;
- DN không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;
- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- DN có thể thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;
- Chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng được xác định tương đối chắc chắn

Các DN sẽ phải căn cứ vào các điều kiện giao hàng, điều kiện thanh toán cụ thể theo từng hợp đồng để ghi nhận doanh thu cho phù hợp đúng với quy định của chuẩn mực.

DN sẽ chưa được ghi nhận doanh thu trong trường hợp một DN ký một hợp đồng bán hàng hóa cho một DN khác với một điều khoản là bên mua có thể trả lại hàng cho bên bán nếu bên mua không bán được hàng này vì theo IAS 18, xét về bản chất của giao dịch này, đây chỉ là sự chuyển dịch của hàng hóa từ kho người bán sang kho người mua.

Như vậy, trong trường hợp xuất khẩu, nếu có điều khoản bên mua có thể trả lại hàng thì lúc này DN sẽ chưa ghi nhận doanh thu xuất khẩu.

Theo IAS 23 – Chi phí đi vay

Chi phí đi vay được hiểu là lãi tiền vay và các chi phí khác phát sinh liên quan trực tiếp đến các khoản vay của DN.

Chi phí đi vay gồm:

- Lãi tiền vay ngắn hạn, lãi tiền vay dài hạn.
- Phân phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội phát sinh liên quan đến những khoản vay do phát hành trái phiếu.
- Phân phân bổ các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay.
- Chi phí tài chính của tài sản thuê tài chính
- Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong giao dịch vay ngoại tệ cũng được hạch toán vào chi phí đi vay và được xem là một khoản điều chỉnh cho chi phí lãi vay.

Như vậy, trong giao dịch KDXNK, khi vay ngoại tệ phục vụ cho mục đích thanh toán, DN sẽ ghi nhận lãi tiền vay vào chi phí của DN và chênh lệch tỷ giá phát sinh sẽ được điều chỉnh cho khoản chi phí lãi vay

Theo IAS 1 – Trình bày báo cáo tài chính

- Lãi từ hoạt động kinh doanh là các khoản lãi từ các hoạt động kinh doanh thông thường của DN, không bao gồm những khoản thu nhập tài chính và chi phí tài chính. Vì vậy, các khoản lãi, lỗ do chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch ngoại tệ sẽ không được phản ánh trong lãi từ hoạt động kinh doanh trên báo cáo của DN.

Lãi từ hoạt động kinh doanh là nguồn lãi quan trọng nhất và ổn định nhất của một DN. Bởi vậy, theo IAS 1 nó phải được tách biệt ra khỏi các khoản doanh thu và chi phí tài chính để tiện việc so sánh và dự đoán lãi lỗ tương lai của DN. Chính vì vậy, lãi kinh doanh không bao gồm các khoản chi phí, thu nhập tài chính.

Như vậy, khi DN có các giao dịch ngoại tệ và phát sinh chênh lệch tỷ giá (lãi, lỗ tỷ giá) thì khoản chênh lệch tỷ giá này sẽ được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính và được trình bày chi tiết thành các chỉ tiêu tách biệt trên báo cáo kết quả kinh doanh (và tách khỏi kết quả hoạt động kinh doanh) của DN.

Theo IFRS 09 – Công cụ tài chính

Một số nội dung liên quan đến kế toán các giao dịch ngoại tệ đã được đề cập và chi phối bởi IAS 39. Tuy nhiên, từ tháng 1/2018, IAS được thay thế bằng IFRS 09. Nội dung cụ thể của IFRS 09 chi phối đến kế toán các giao dịch cụ thể như sau:

- Phòng ngừa rủi ro giá trị hợp lý: là việc phòng ngừa rủi ro về thay đổi trong giá trị hợp lý của một tài sản hay nợ đã được ghi nhận hoặc một cam kết chắc chắn

chưa được ghi nhận, hoặc một phần xác định của các tài sản, nợ hoặc cam kết chắc chắn này, mà có thể quy cho một rủi ro cụ thể và làm ảnh hưởng đến lãi, lỗ.

- Phòng ngừa rủi ro dòng tiền: là việc phòng ngừa rủi ro do biến động của dòng tiền bắt nguồn từ một rủi ro cụ thể liên quan đến tài sản hoặc nợ đã ghi nhận (Ví dụ như tất cả hoặc một số khoản thanh toán lãi trong tương lai cho một khoản nợ có lãi suất thay đổi) hoặc một giao dịch rất có khả năng xảy ra và có thể ảnh hưởng đến lãi lỗ.

- Phòng ngừa rủi ro cho đầu tư thuần vào hoạt động ở nước ngoài:

Đối với các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong hoạt động KDXNK, đối tượng được phòng ngừa rủi ro chính là các khoản nợ phải thu hay phải trả bằng ngoại tệ trong tương lai chịu sự tác động của sự biến động tỷ giá.

Việc phòng ngừa đối với rủi ro hối đoái cho một cam kết chắc chắn có thể được hạch toán như là phòng ngừa rủi ro giá trị hợp lý hoặc phòng ngừa rủi ro dòng tiền.

- Đối với phòng ngừa rủi ro giá trị hợp lý:

+ Lãi hoặc lỗ từ việc định giá lại công cụ phòng ngừa rủi ro giá trị hợp lý sẽ được ghi nhận vào lãi, lỗ.

+ Các khoản lãi, lỗ của đối tượng được phòng ngừa rủi ro sẽ được điều chỉnh vào giá trị ghi sổ của đối tượng được phòng ngừa rủi ro và được ghi nhận vào lãi, lỗ.

- Đối với phòng ngừa rủi ro dòng tiền: một nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro dòng tiền sẽ được xử lý như sau:

+ Phần lãi, lỗ phát sinh từ công cụ phòng ngừa rủi ro nếu được xác định là phòng ngừa rủi ro hiệu quả sẽ được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.

+ Phần lãi hoặc lỗ không hiệu quả trong công cụ phòng ngừa rủi ro sẽ được ghi nhận vào lãi, lỗ

Một thành phần riêng biệt của vốn chủ sở hữu liên quan đến đối tượng được phòng ngừa rủi ro được điều chỉnh theo giá trị thấp hơn (theo giá trị tuyệt đối) của:

+ Khoản lãi hoặc lỗ lũy kế phát sinh từ công cụ phòng ngừa rủi ro tính từ ngày đầu tiên thực hiện nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro và

+ Thay đổi lũy kế trong giá trị hợp lý (giá trị hiện tại) của dòng tiền ước tính trong tương lai của đối tượng được phòng ngừa rủi ro từ ngày đầu tiên thực hiện nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro.

Bất kỳ khoản lãi hoặc lỗ còn lại của công cụ phòng ngừa rủi ro hoặc một phần xác định của nó (nếu không phải là một phòng ngừa rủi ro hiệu quả) được ghi nhận vào lãi, lỗ.

1.4. Nội dung kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

1.4.1. Kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

Việc ghi nhận giao dịch ngoại tệ theo cả hai quan điểm (quan điểm một giao dịch và quan điểm hai giao dịch) cũng như quan điểm của chuẩn mực quốc tế về kế toán được thực hiện trên cơ sở nguyên tắc sau:

- Khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ, các khoản mục chi phí, thu nhập, công nợ, tiền,... bằng ngoại tệ sẽ được quy đổi sang đồng tiền ghi sổ theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh giao dịch.

- Khi ghi giảm công nợ phải thu, phải trả, tiền ngoại tệ, kế toán sử dụng tỷ giá ghi sổ.

(trong đó, tỷ giá thực tế, tỷ giá ghi sổ có thể xác định như sau:

- + Tỷ giá thực tế có thể được xác định trên cơ sở tỷ giá mua, bán của ngân hàng, tổ chức nơi DN thực hiện giao dịch hoặc dự kiến phát sinh giao dịch công bố.

- + Tỷ giá ghi sổ có thể được xác định trên cơ sở tỷ giá tại thời điểm ghi nhận theo phương pháp thực tế đích danh).

- Kế toán sẽ phải theo dõi số nguyên tệ của từng loại ngoại tệ. Đây là điều kiện bắt buộc vì ngoài việc quy đổi ngoại tệ sang đồng tiền ghi sổ, kế toán phải theo dõi số nguyên tệ để phục vụ cho mục đích thanh toán. Trong trường hợp DN phát sinh nhiều loại ngoại tệ khác nhau, kế toán sẽ phải tổ chức theo dõi chi tiết riêng từng loại ngoại tệ.

- Trong trường hợp tại quốc gia nơi DN đặt trụ sở hoạt động, loại ngoại tệ thanh toán quy định trong hợp đồng không có tỷ giá trực tiếp thì DN sẽ phải xác định tỷ giá chéo thông qua đồng tiền thứ ba. Có ba cách xác định tỷ giá như sau:

- + Trường hợp 1: xác định tỷ giá chéo giữa hai đồng tiền được yết giá trực tiếp.

Giả sử có tỷ giá USD/VND = 20.150 và USD/EUR = 0,9419

Tỷ giá chéo EUR/VND = USD/VND/USD/EUR = 20.150/0,9419=21.392

- + Trường hợp 2: Tỷ giá chéo giữa hai đồng tiền được yết giá gián tiếp.

Giả sử tỷ giá GBP/USD=1,5475 và AUD/USD = 0,5957

Tỷ giá chéo GBP/AUD = GBP/USD/ AUD/USD = 1,5475/0,5957 = 2,5977

- + Trường hợp 3: Tỷ giá chéo giữa một đồng tiền yết giá trực tiếp và một đồng tiền yết giá gián tiếp.

Giả sử tỷ giá GBP/USD = 1,5475 và USD/VND = 20.950

Tỷ giá chéo GBP/VND = GBP/USD x USD/VND = 1,5475 x 20.950
= 32.420

Việc ghi nhận các giao dịch ngoại tệ cụ thể như sau:

1.4.1.1. Ghi nhận nghiệp vụ nhập khẩu và công nợ phải thanh toán

Khi nhập khẩu, DN nhận được quyền sở hữu về hàng mua nên phải ghi nhận các khoản chi phí liên quan đến hàng mua, đồng thời sẽ phát sinh nghĩa vụ phải thanh toán của DN đối với bên xuất khẩu. Nghĩa vụ nợ phải thanh toán chỉ giảm đi và kết thúc khi DN thanh toán, trả hết tiền hàng cho bên xuất khẩu.

(a) Đối với chi phí mua hàng và công nợ ngoại tệ phải trả người bán

Trong nghiệp vụ nhập khẩu, hàng hóa thuộc quyền sở hữu của người mua theo các tiêu chuẩn quy định và các điều khoản, hình thức nhập khẩu quy định trong hợp đồng. Kế toán sẽ ghi tăng giá trị hàng tồn kho và công nợ phải trả người bán trên cơ sở tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ. Khoản công nợ phải trả người bán giảm khi DN thực hiện nghĩa vụ thanh toán.

❖ *Đối với nghiệp vụ nhập khẩu trực tiếp:*

Việc xác định thời điểm hàng nhập khẩu có ý nghĩa quan trọng. Theo thông lệ chung và nguyên tắc kế toán được thừa nhận thì thời điểm xác định hàng nhập khẩu là khi người bán chuyển giao quyền sở hữu cho khách hàng, khách hàng đã thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán – và điều này còn phụ thuộc vào phương thức bán hàng và điều kiện, cơ sở giao hàng theo quy định thỏa thuận giữa hai bên. Trong nghiệp vụ nhập khẩu hàng hóa, về trình tự giao dịch: người mua có thể phải ký quỹ, ứng trước cho người bán một lượng tiền tệ nhất định bằng loại ngoại tệ do hai bên xác định hoặc không cần ứng trước. Sau khi nhập hàng, bên nhập khẩu sẽ phải hoàn thành nghĩa vụ thanh toán theo quy định thỏa thuận trong hợp đồng (về thời hạn thanh toán, loại ngoại tệ thanh toán) nếu lúc trước chưa thanh toán hết.

Trong trường hợp bên nhập khẩu đã thanh toán trước một phần tiền hàng, số tiền còn phải trả cho người bán sẽ được xác định trên cơ sở giá trị hợp đồng trừ số tiền đã ứng trước.

Thời điểm ứng trước (lúc chưa nhận hàng) và thanh toán tiền hàng (sau khi nhận hàng) cho bên xuất khẩu có thể tại những thời điểm khác nhau, kế toán DN có thể sẽ phải quy đổi theo các tỷ giá thực tế khác nhau nếu có sự thay đổi tỷ giá hối đoái. Lúc này, việc ghi nhận giá trị hàng mua sẽ phụ thuộc vào quan điểm ghi nhận:

- *Nếu theo quan điểm một giao dịch*: nghiệp vụ nhập khẩu được xem là chưa kết thúc cho đến khi nghĩa vụ thanh toán hoàn thành. Vì vậy, các khoản chi phí, thu nhập phát sinh do chênh lệch tỷ giá trong khoảng thời gian này sẽ được phản ánh vào giá trị hàng mua.

Khi nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Hàng hóa (Tỷ giá thực tế)

Có Tài khoản Phải trả người bán

Khi thanh toán cho bên xuất khẩu, vì nghiệp vụ được xem là chưa kết thúc nên nếu có sự thay đổi tỷ giá thì sự biến động tỷ giá này sẽ được điều chỉnh cho giá trị hàng mua theo tỷ giá tại ngày thanh toán:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Có Tài khoản Tiền (Tỷ giá thực tế)

Có Tài khoản Hàng hóa (Lãi tỷ giá)

Hoặc Nợ Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Nợ Tài khoản Hàng hóa (Lỗ tỷ giá)

Có Tài khoản Tiền (Tỷ giá thực tế)

- *Nếu theo quan điểm hai giao dịch*, trong nghiệp vụ nhập khẩu hàng hóa, việc ghi nhận tài sản và nghiệp vụ thanh toán cho nhà xuất khẩu thời điểm sau là hai giao dịch riêng biệt, chênh lệch tỷ giá phát sinh (nếu có) sẽ không được ghi nhận vào tài sản mà sẽ được phản ánh vào doanh thu hoặc chi phí của DN:

Tại thời điểm ghi nhận tài sản, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Hàng hóa

Có Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)

Khi thanh toán cho người bán, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Nợ Tài khoản Chi phí (Lỗ tỷ giá)

Có Tài khoản Tiền (Tỷ giá thực tế)

Hoặc Có Tài khoản Doanh thu (Lãi tỷ giá)

❖ *Đối với nghiệp vụ nhập khẩu ủy thác*:

Nhìn chung, nghiệp vụ nhập khẩu ủy thác cũng có những điểm tương tự như nghiệp vụ nhập khẩu trực tiếp như: đều liên quan đến giá trị hàng nhập và nghĩa vụ thanh toán. Điểm khác biệt giữa hai hình thức này là xuất hiện bên trung gian thứ ba (bên nhận ủy thác) làm trung gian trong giao nhận và thanh toán. Vì vậy, khi hạch toán, đối với bên ủy thác, liên quan đến giá trị hàng nhập và nghĩa vụ thanh toán kế toán sẽ hạch toán tương tự như đối với hoạt động nhập khẩu trực tiếp nhưng

thay vì chi tiết công nợ phải trả với đối tác nước ngoài thì lúc này, DN sẽ có nghĩa vụ phải trả cho bên nhận ủy thác nhập khẩu.

✓ *Kế toán tại đơn vị giao ủy thác:*

Trong hoạt động nhập khẩu ủy thác, đơn vị ủy thác sẽ phát sinh các giao dịch đối với bên nhận ủy thác nhập khẩu, cụ thể như sau:

Đến thời hạn quy định, DN sẽ ghi giảm số tiền đã chi ra cho bên nhận ủy thác nhập khẩu hàng theo hợp đồng ủy thác nhập khẩu để mở L/C hoặc ứng trước cho bên xuất khẩu. Đến thời điểm nhận hàng, DN sẽ nhận hàng từ bên nhận ủy thác, kế toán ghi nhận giá trị hàng mua và công nợ phải trả như với trường hợp nhập khẩu trực tiếp nhưng đối tượng nhà cung cấp trong trường hợp này là đơn vị nhận ủy thác nhập khẩu thay vì bên xuất khẩu như trường hợp nhập khẩu trực tiếp.

- *Nếu theo quan điểm một giao dịch:* kế toán ghi nhận như với trường hợp nhập khẩu trực tiếp, tuy nhiên đối tượng công nợ DN phải trả lúc này là bên nhận ủy thác thay vì bên xuất khẩu như trường hợp nhập khẩu trực tiếp.

Khi nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Hàng hóa

Có Tài khoản Phải trả người bán (chi tiết đơn vị nhận ủy thác)

Khi thanh toán cho bên nhận ủy thác nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (chi tiết đơn vị nhận ủy thác)

Có Tài khoản Tiền

Có Tài khoản Hàng hóa (Lãi tỷ giá)

Hoặc Nợ Tài khoản Phải trả người bán (chi tiết đơn vị nhận ủy thác)

Nợ Tài khoản Hàng hóa (Lỗ tỷ giá)

Có Tài khoản Tiền

- *Nếu theo quan điểm hai giao dịch:*

Tại thời điểm ghi nhận tài sản, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Hàng hóa

Có Tài khoản Phải trả người bán (Chi tiết đơn vị nhận ủy thác)

Khi thanh toán cho bên nhận ủy thác, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (Chi tiết đơn vị nhận ủy thác)

Nợ Tài khoản Chi phí (Lỗ tỷ giá)

Có Tài khoản Tiền

Hoặc Có Tài khoản Doanh thu (Lãi tỷ giá)

Ngoài việc ghi nhận chi phí mua hàng và công nợ phải thanh toán, kế toán tại đơn vị ủy thác nhập khẩu phải theo dõi và ghi nhận hoa hồng ủy thác phải trả cho

bên nhận ủy thác. Hoa hồng ủy thác là số tiền DN phải trả cho bên nhận ủy thác và khoản chi phí này liên quan đến lô hàng mua, do vậy sẽ được ghi nhận vào giá trị hàng mua. Do vậy, kế toán sẽ ghi nhận chi phí hoa hồng tương tự như cách ghi nhận chi phí mua hàng nhưng người bán lúc này sẽ là bên nhận ủy thác.

✓ *Kế toán tại đơn vị nhận ủy thác:*

Đối với bên nhận ủy thác nhập khẩu, trong kỳ sẽ phát sinh giao dịch liên quan đến hàng nhập khẩu với hai bên đối tác: bên xuất khẩu và bên ủy thác nhập khẩu.

Sau khi nhận tiền ứng trước từ đơn vị ủy thác, đơn vị sẽ phát sinh nghĩa vụ phải trả bên ủy thác, đồng thời kế toán ghi tăng khoản ký quỹ dùng để mở L/C hoặc ghi giảm khoản phải trả cho bên xuất khẩu nếu DN chuyển trả trước một phần tiền hàng cho bên xuất khẩu. Sau khi đã hoàn thành thủ tục nhập khẩu, kế toán sẽ ghi nhận số hàng giữ hộ cho bên ủy thác, đồng thời kế toán sẽ ghi tăng khoản phải thu từ bên ủy thác và tăng khoản phải trả bên xuất khẩu. Số công nợ phải trả bên xuất khẩu chỉ giảm khi DN nhận được tiền từ bên ủy thác và chuyển thanh toán cho nhà cung cấp. Đồng thời, kế toán sẽ ghi nhận doanh thu về số tiền hoa hồng ủy thác được hưởng trên cơ sở thỏa thuận với bên ủy thác. Trong trường hợp này, đơn vị nhận ủy thác chỉ đóng vai trò trung gian thu hộ - chi hộ trong giao nhận và thanh toán, ghi nhận hàng mua hoặc công nợ thanh toán đều là nghĩa vụ của bên ủy thác. Vì vậy, về nguyên tắc, chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình thanh toán sẽ thuộc trách nhiệm thanh toán của bên ủy thác và kế toán ghi nhận giao dịch sẽ chỉ xem xét trên quan điểm một giao dịch như sau:

Khi nhập khẩu, kế toán sẽ theo dõi và ghi nhận hàng hóa nhận giữ hộ, đồng thời ghi:

Nợ Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết bên giao ủy thác)

Có Tài khoản Phải trả người bán (chi tiết từng nhà xuất khẩu)

Khi giao trả hàng cho bên ủy thác nhập khẩu và nhận tiền từ bên ủy thác để thanh toán cho bên xuất khẩu, kế toán sẽ ghi giảm về giá trị hàng hóa nhận giữ hộ, đồng thời ghi:

Nợ Tài khoản Tiền

Có Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết bên giao ủy thác)

Khi thanh toán hộ tiền hàng nhập khẩu cho đối tác nước ngoài:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (Chi tiết từng nhà xuất khẩu)

Có Tài khoản Tiền

Ngoài việc thu hộ - chi hộ cho bên ủy thác nhập khẩu để nhập khẩu hàng, bên nhận ủy thác sẽ nhận được hoa hồng do bên ủy thác thanh toán do đã hoàn thành dịch vụ nhập khẩu hàng thay cho bên ủy thác. Vì vậy, khoản hoa hồng này sẽ được ghi nhận là doanh thu của bên nhận ủy thác. Kế toán sẽ ghi nhận hoa hồng ủy thác bên nhận ủy thác được nhận như sau:

Nợ Tài khoản Phải thu	(Bên ủy thác nhập khẩu)
Có Tài khoản Doanh thu	

(a2) Ngoài chi phí mua hàng và khoản công nợ phải thanh toán với bên xuất khẩu, hoạt động nhập khẩu còn phát sinh các chi phí mua hàng bằng ngoại tệ khác như: chi phí vận chuyển, lệ phí ngân hàng, bảo hiểm... Các khoản mục chi phí này làm tăng giá trị hàng tồn kho và cũng sẽ được ghi nhận vào giá trị hàng tồn kho và cũng tùy thuộc vào quan điểm một giao dịch hoặc quan điểm hai giao dịch kế toán sẽ ghi nhận vào giá trị hàng mua như đã đề cập đối với chi phí mua hàng.

1.4.1.2. Ghi nhận nghiệp vụ xuất khẩu và công nợ ngoại tệ phải thu

(b1) Đối với thu nhập ngoại tệ và khoản công nợ phải thu

Sau khi xuất khẩu hàng hóa theo các điều kiện, cơ sở giao hàng theo thỏa thuận, DN sẽ có doanh thu đồng thời phát sinh tăng khoản công nợ phải thu của bên nhập khẩu. Định kỳ, khoản công nợ phải thu sẽ giảm đi khi DN thu hồi khoản nợ phải thu khách hàng theo thỏa thuận về thời gian giữa hai bên như đã thống nhất trong hợp đồng.

❖ *Đối với giao dịch xuất khẩu trực tiếp:*

Trong giao dịch này, kế toán sẽ ghi nhận doanh thu và công nợ phải thu theo các tiêu chuẩn ghi nhận quy định trên cơ sở giá trị ký kết trên hợp đồng và tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ. Khi thu hồi công nợ, khoản phải thu của DN với bên nhập khẩu sẽ giảm đi và DN sẽ thu được tiền theo giá trị hợp đồng theo tỷ giá tại thời điểm nhận được tiền.

- *Nếu theo quan điểm một giao dịch:* doanh thu xuất khẩu chưa hoàn thành cho đến khi người bán thu được khoản phải thu.

+ Khi xuất khẩu kế toán ghi nhận:

Nợ Tài khoản Phải thu khách hàng	
Có Tài khoản Doanh thu	(Tỷ giá thực tế)

+ Khi thu được tiền của khách hàng, khoản chênh lệch tỷ giá sẽ là một khoản điều chỉnh doanh thu:

Nợ Tài khoản Doanh thu	(Lỗ tỷ giá)
Nợ Tài khoản Tiền	(Tỷ giá thực tế)

	Có Tài khoản phải thu khách hàng	(Tỷ giá ghi sổ)
Hoặc	Nợ Tài khoản Tiền	(Tỷ giá thực tế)
	Có Tài khoản Phải thu khác khách hàng	(Tỷ giá ghi sổ)
	Có Tài khoản Doanh thu	(Lãi tỷ giá)

- *Nếu theo quan điểm hai giao dịch:* việc ghi nhận doanh thu và khoản công nợ phải thu khách hàng là hai giao dịch riêng biệt.

+ Tại thời điểm ghi nhận doanh thu, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Phải thu khách hàng

Có Tài khoản Doanh thu	(Tỷ giá thực tế)
------------------------	------------------

+ Tại thời điểm thu hồi công nợ, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Tiền	(Tỷ giá thực tế)
-------------------	------------------

Nợ Tài khoản Chi phí	(Lỗ tỷ giá)
----------------------	-------------

Có Tài khoản Phải thu khách hàng	(Tỷ giá ghi sổ)
----------------------------------	-----------------

Hoặc Có Tài khoản Doanh thu	(Lãi tỷ giá)
-----------------------------	--------------

❖ *Đối với giao dịch xuất khẩu ủy thác:*

Nghiệp vụ xuất khẩu ủy thác cũng có những điểm tương tự như nghiệp vụ xuất khẩu trực tiếp, đều liên quan đến việc ghi nhận giá trị hàng xuất và công nợ phải thu hồi. Điểm khác biệt là xuất hiện bên thứ ba (bên nhận ủy thác xuất khẩu) trong giao nhận và thanh toán.

✓ Kế toán tại đơn vị ủy thác:

Liên quan đến nghiệp vụ xuất khẩu ủy thác, đơn vị ủy thác sẽ phát sinh các giao dịch có liên quan đối với bên nhận ủy thác xuất khẩu.

Khi nhận được thông báo đơn vị nhận ủy thác đã xuất khẩu, kế toán ghi nhận doanh thu xuất khẩu và ghi tăng khoản công nợ phải thu cho đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu, đồng thời ghi nhận khoản chi phí bán hàng là hoa hồng ủy thác xuất khẩu phải trả cho bên nhận ủy thác. Sau đó, kế toán sẽ bù trừ công nợ giữa khoản phải thu về tiền hàng xuất khẩu và khoản hoa hồng phải trả. Kế toán sẽ ghi giảm khoản công nợ chênh lệch phải thu và ghi tăng tiền khi DN nhận được tiền từ bên nhận ủy thác xuất khẩu

- *Nếu theo quan điểm một giao dịch:*

+ Khi nhận được thông báo của bên nhận ủy thác về việc xuất khẩu, kế toán ghi nhận:

Nợ Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu)

Có Tài khoản Doanh thu

+ Khi nhận được tiền thanh toán từ bên nhận xuất khẩu ủy thác về số tiền bán hàng:

Nợ Tài khoản Tiền

Có Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu)

Có Tài khoản Doanh thu (Lãi tỷ giá)

Hoặc: Nợ Tài khoản Tiền

Nợ Tài khoản Doanh thu (Lỗ tỷ giá)

Có Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu)

- *Nếu theo quan điểm hai giao dịch:*

+ Khi nhận được thông báo của bên nhận ủy thác về việc xuất khẩu, kế toán ghi nhận:

Nợ Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu)

Có Tài khoản Doanh thu

+ Khi nhận được tiền thanh toán từ bên nhận xuất khẩu ủy thác về số tiền bán hàng:

Nợ Tài khoản Tiền

Nợ Tài khoản Chi phí (Lỗ tỷ giá)

Có Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu)

Hoặc Có Tài khoản Doanh thu (Lãi tỷ giá)

Để có thể xuất khẩu, bên ủy thác phải thanh toán cho bên nhận ủy thác hoa hồng, đây là chi phí mà bên ủy thác phải trả để có thể xuất khẩu. Do vậy, khoản chi phí hoa hồng ủy thác này sẽ được ghi nhận là chi phí bán hàng của DN.

✓ Kế toán tại đơn vị nhận ủy thác:

Trong giao dịch xuất khẩu ủy thác, đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu sẽ phát sinh các giao dịch liên quan với bên ủy thác xuất khẩu và bên nhập khẩu.

Khi xuất khẩu hàng, kế toán ghi nhận khoản công nợ phải thu ngoại tệ đối với bên nhập khẩu, đồng thời ghi tăng khoản phải trả đối với bên ủy thác, ngoài ra kế toán sẽ ghi nhận doanh thu về hoa hồng ủy thác phải thu đối với bên ủy thác. Đơn vị nhận ủy thác sẽ đóng vai trò trung gian thu hộ - chi hộ trong giao dịch và thanh toán, việc ghi nhận doanh thu xuất khẩu, chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình thanh toán về nguyên tắc bên ủy thác sẽ ghi nhận. Vì vậy, kế toán ghi nhận giao dịch tại đơn vị nhận ủy thác sẽ chỉ xét trên quan điểm một giao dịch.

+ Khi xuất khẩu, kế toán phản ánh số tiền phải thu hộ bên ủy thác xuất khẩu:

Nợ Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết bên nhập khẩu)

Có Tài khoản Phải trả người bán (chi tiết đơn vị giao ủy thác xuất khẩu)

+ Khi thu hộ tiền cho bên ủy thác xuất khẩu:

Nợ Tài khoản Tiền

Có Tài khoản Phải thu khách hàng (chi tiết bên nhập khẩu)

+ Khi thanh toán tiền cho bên ủy thác:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (chi tiết đơn vị giao ủy thác xuất khẩu)

Có Tài khoản Tiền

Đối với bên nhận ủy thác xuất khẩu, khi hoàn thành dịch vụ xuất khẩu thay cho bên ủy thác, bên nhận ủy thác sẽ nhận được hoa hồng do bên ủy thác thanh toán, và khoản hoa hồng này sẽ được ghi nhận là doanh thu của bên ủy thác xuất khẩu. Kế toán sẽ ghi nhận hoa hồng ủy thác nhận được tương tự như kế toán ghi nhận thu nhập.

(b2) Đối với các chi phí ngoại tệ khác trong quá trình xuất khẩu

Trong quá trình xuất khẩu, DN có thể phát sinh các chi phí phục vụ cho hoạt động xuất khẩu: lệ phí ngân hàng, bảo hiểm, vận chuyển,.... Chi phí của DN tăng đồng thời với nghĩa vụ nợ phải trả hoặc khoản tiền phải chi ra để thanh toán cũng sẽ tăng. Với các khoản chi phí này, kế toán sẽ ghi nhận vào chi phí bán hàng trong kỳ và cũng tùy thuộc vào quan điểm một giao dịch hoặc quan điểm hai giao dịch kế toán sẽ ghi nhận chi phí phù hợp.

- *Nếu theo quan điểm một giao dịch:*

+ Khi phát sinh chi phí kế toán ghi nhận:

Nợ Tài khoản Chi phí bán hàng

Có Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)

+ Khi thanh toán kế toán ghi nhận:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Nợ Tài khoản Chi phí bán hàng (Lỗi tỷ giá)

Có Tài khoản Tiền (Tỷ giá thực tế)

Hoặc:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Có Tài khoản Tiền (Tỷ giá thực tế)

Có Tài khoản Chi phí bán hàng (Lãi tỷ giá)

- *Nếu theo quan điểm hai giao dịch*

+ Tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, kế toán ghi nhận:

Nợ Tài khoản Chi phí bán hàng

Có Tài khoản Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)

+ Khi thanh toán, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Phải trả người bán	(Tỷ giá ghi sổ)
Nợ Tài khoản Chi phí	(Lãi tỷ giá)
Có Tài khoản Tiền	(Tỷ giá thực tế)
Hoặc Có Tài khoản Doanh thu	(Lãi tỷ giá)

1.4.1.3. Kế toán các giao dịch ngoại tệ khác liên quan đến hoạt động xuất, nhập khẩu

Trước hoặc sau giao dịch xuất khẩu, nhập khẩu có thể phát sinh các giao dịch ngoại tệ khác liên quan như sau:

Vay ngoại tệ - Thanh toán công nợ (hoặc ứng trước cho người bán)

Thu hồi công nợ ngoại tệ - Bán ngoại tệ

Mua ngoại tệ - Thanh toán cho người bán

(c1) Đối với khoản vay ngoại tệ và chi phí lãi vay ngoại tệ

Trong nghiệp vụ nhập khẩu, nhiều trường hợp DN phải vay ngoại tệ để thanh toán cho bên xuất khẩu. Khi vay, DN sẽ phát sinh nghĩa vụ phải thanh toán khoản nợ gốc tiền vay, đồng thời sẽ phát sinh khoản công nợ về chi phí lãi vay theo tỷ lệ lãi suất quy định giữa DN và ngân hàng, tổ chức tín dụng. Do vậy, DN sẽ có trách nhiệm phải thanh toán nợ gốc và lãi vay ngoại tệ cho ngân hàng, các tổ chức tín dụng theo quy định về thời gian trong hợp đồng vay đã thỏa thuận. Lãi vay chính là một khoản chi phí mà DN phải chịu liên quan đến việc sử dụng vốn phục vụ cho hoạt động KDXNK vật tư, hàng hóa,... nên sẽ được ghi nhận vào chi phí tài chính của DN.

✓ *Đối với khoản vay ngoại tệ:*

- *Nếu theo quan điểm một giao dịch, khi vay ngoại tệ kế toán ghi:*

Nợ Tài khoản có liên quan

 Có Tài khoản Nợ vay phải trả (Tỷ giá thực tế).

+ Khi thanh toán, nếu phát sinh chênh lệch tỷ giá sẽ được hạch toán vào các

TK có liên quan:

Nợ Tài khoản Nợ vay phải trả (Tỷ giá ghi sổ)

 Có Tài khoản tiền (Tỷ giá thực tế)

 Có Tài khoản liên quan (Lãi tỷ giá)

Hoặc: Nợ Tài khoản Nợ vay phải trả (Tỷ giá ghi sổ)

Nợ Tài khoản liên quan (Lãi tỷ giá)

 Có Tài khoản Tiền (Tỷ giá thực tế)

- Nếu theo quan điểm hai giao dịch, chênh lệch tỷ giá nếu có phát sinh sẽ được ghi nhận vào doanh thu, chi phí tài chính trong kỳ:

Nợ Tài khoản Phải trả nợ vay	(Tỷ giá ghi sổ)
Nợ Tài khoản Chi phí	(Lỗ tỷ giá)
Có Tài khoản Tiền	(Tỷ giá thực tế)
Hoặc Có Tài khoản Doanh thu	(Lãi tỷ giá)
✓ Đối với chi phí lãi vay	

Nếu DN thanh toán ngay lãi tiền vay theo định kỳ, chi phí lãi vay sẽ được xác định căn cứ vào số chi phí lãi vay bằng ngoại tệ và tỷ giá thực tế tại thời điểm thanh toán và không phát sinh chênh lệch tỷ giá nên sẽ chỉ xét trên quan điểm một giao dịch, cụ thể kế toán ghi nhận như sau:

Nợ Tài khoản chi phí	
Có Tài khoản Tiền	(Tỷ giá thực tế)

- Trường hợp lãi vay trả sau, nếu theo quan điểm một giao dịch khi tính lãi tiền vay phải trả trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Chi phí	(Tỷ giá thực tế)
Có Tài khoản Phải trả.	

+ Khi trả lãi vay, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Phải trả	
Nợ Tài khoản Chi phí	(Lỗ tỷ giá)
Có Tài khoản Tiền	

Hoặc: Nợ Tài khoản Phải trả

Có Tài khoản Tiền	
Có Tài khoản Chi phí	(Lãi tỷ giá)

- Nếu theo quan điểm hai giao dịch, khi tính lãi tiền vay phải trả trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Chi phí	(Tỷ giá thực tế)
Có Tài khoản Phải trả.	

+ Khi trả lãi vay, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Phải trả	(Tỷ giá ghi sổ)
Nợ Tài khoản Chi phí	(Lỗ tỷ giá)
Có Tài khoản Tiền	(Tỷ giá thực tế)

Hoặc Có Tài khoản Doanh thu (Lãi tỷ giá)

- Trường hợp DN phải trả trước lãi vay, khi trả lãi tiền vay, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Chi phí trả trước

Có Tài khoản Tiền

(Tỷ giá thực tế)

Và định kỳ, kế toán phân bổ, xác định lãi vay phải trả trên cơ sở chi phí đã trả trước, kế toán ghi:

Nợ Tài khoản Chi phí

Có Tài khoản Chi phí trả trước

(c2) Đối với giao dịch mua bán ngoại tệ:

Giao dịch mua, bán ngoại tệ là các giao dịch phát sinh và kết thúc ngay tại một thời điểm. Vì vậy, kế toán ghi nhận giao dịch này chỉ xét trên quan điểm một giao dịch.

- Ghi nhận ngoại tệ mua

Khi nhập khẩu, DN có nhu cầu mua ngoại tệ để thanh toán cho bên xuất khẩu. Lúc này, DN sẽ dùng một số lượng nhất định loại tiền tệ này để trao đổi, mua bán một lượng ngoại tệ loại khác. Tại DN sẽ có sự dịch chuyển loại tiền tệ này sang loại tiền tệ khác. Kế toán sẽ ghi chép sự thay đổi về các loại tiền tệ khi nghiệp vụ kinh tế diễn ra bằng đồng tiền ghi sổ, đồng thời sẽ phải theo dõi số nguyên tệ mất đi hoặc thu về.

Nghiệp vụ mua ngoại tệ là nghiệp vụ diễn ra, phát sinh và kết thúc ngay tại một thời điểm và không phát sinh chênh lệch tỷ giá trong giao dịch này.

Nợ Tài khoản Tiền (ngoại tệ)

(Theo tỷ giá thực tế)

Có Tài khoản Tiền (nội tệ)

- Ghi nhận ngoại tệ bán

Trong nghiệp vụ xuất khẩu, ngoài việc ghi nhận doanh thu và các khoản chi phí liên quan, DN sẽ có trách nhiệm thu hồi công nợ ngoại tệ từ khách hàng. Khoản phải thu khách hàng sẽ giảm và khoản tiền ngoại tệ sẽ tăng khi khách hàng thanh toán cho DN. Ngoại tệ thu hồi được DN có thể bán ngay cho các ngân hàng, tổ chức tín dụng.

Nghiệp vụ bán ngoại tệ xảy ra sau khi DN đã xuất khẩu và thu hồi được công nợ. Lúc này, DN dùng số ngoại tệ thu hồi được bán cho ngân hàng, tổ chức tín dụng để thu về nội tệ theo tỷ giá thực tế. Nghiệp vụ này phát sinh và kết thúc ngay tại một thời điểm.

Nếu bán tiền mặt ngoại tệ, tiền gửi ngân hàng ngoại tệ để lấy tiền gửi ngân hàng nội tệ:

Nợ Tài khoản Tiền (nội tệ)

(Theo tỷ giá thực tế)

Nợ Tài khoản Chi phí

(Lỗ tỷ giá)

Có Tài khoản Tiền (ngoại tệ)

(Theo tỷ giá ghi sổ)

Hoặc Có Tài khoản Doanh thu (Lãi tỷ giá)

- Đối với nghiệp vụ mua, bán ngoại tệ liên quan hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá:

Ngoài việc theo dõi các CCTC phát sinh, đối với hợp đồng gốc, khi mua, bán ngoại tệ kế toán sẽ ghi nhận giá trị ngoại tệ mua, bán theo tỷ giá thỏa thuận giữa DN với ngân hàng cụ thể như sau:

Khi mua ngoại tệ:

Nợ Tài khoản Tiền (ngoại tệ):

Có Tài khoản Tiền (nội tệ) (Tỷ giá thỏa thuận)

Khi bán ngoại tệ:

Nợ Tài khoản Tiền (nội tệ)

Có Tài khoản Tiền (ngoại tệ) (Tỷ giá thỏa thuận)

Nhìn chung, việc mua bán ngoại tệ phục vụ cho mục đích thanh toán có thể diễn ra tại nhiều thời điểm khác nhau trong quá trình KDXNK: tại thời điểm ứng trước cho người bán hoặc nhận ứng trước từ người mua, tại thời điểm thanh toán sau khi xuất nhập khẩu. Đó có thể là các giao dịch mua, bán ngoại tệ giao ngay hoặc kỳ hạn để phòng ngừa rủi ro tỷ giá.

1.4.2. Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

Các giao dịch liên quan đến ngoại tệ được ghi nhận ngay trong kỳ tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ. Đến cuối kỳ kế toán phải báo cáo thông tin về tình hình tài chính của DN, trong đó có thông tin về các giao dịch ngoại tệ, cụ thể như: các thông tin về chi phí (hàng mua, chi phí lãi vay, chi phí khác,...), thu nhập, các khoản công nợ phải thu, phải trả ngoại tệ, tiền ngoại tệ, trong đó:

- Các thông tin về tình hình tài sản, nguồn vốn có gốc ngoại tệ phát sinh từ các giao dịch ngoại tệ trong kỳ sẽ được trình bày trên bảng cân đối kế toán của DN.

- Các thông tin về tình hình doanh thu thực hiện (bằng ngoại tệ), chi phí (ngoại tệ) sẽ được thể hiện trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Đối với các khoản mục liên quan đến tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí có gốc ngoại tệ được trình bày trên BCTC như thế nào, việc có cần thiết phải chuyển đổi và đánh giá lại các khoản mục này không sẽ phụ thuộc vào phương pháp chuyển đổi DN lựa chọn.

Ngoài ra, trong quá trình quy đổi các khoản mục ngoại tệ tại thời điểm cuối năm tài chính có thể sẽ phát sinh chênh lệch tỷ giá, khoản chênh lệch tỷ giá này sẽ được xử lý như sau:

Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của các khoản mục và giá trị thị trường được kế toán như một khoản thu nhập hoặc chi phí trong báo cáo kết quả kinh doanh. Nếu tỷ giá tăng thì phần chênh lệch ghi tăng giá trị các khoản mục đồng thời ghi tăng doanh thu hoạt động tài chính. Ngược lại, trường hợp tỷ giá giảm, giá trị các khoản mục cũng giảm tương ứng với chi phí tài chính của DN tăng lên.

- Nếu DN lựa chọn phương pháp một tỷ giá (tỷ giá hiện hành), cuối kỳ khi lập BCTC, tất cả các khoản mục có gốc ngoại tệ như: tiền, chi phí mua hàng, công nợ phải thu, phải trả được quy đổi theo tỷ giá tại thời điểm cuối kỳ.

Doanh thu, chi phí sẽ vẫn được ghi nhận theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh giao dịch.

Khi quy đổi các khoản mục có gốc ngoại tệ (tài sản, công nợ) theo tỷ giá tại thời điểm cuối kỳ, nếu tỷ giá có sự thay đổi so với thời điểm phát sinh nghiệp vụ sẽ dẫn đến phát sinh chênh lệch tỷ giá (lãi hoặc lỗ tỷ giá) và khoản chênh lệch này sẽ được ghi nhận vào báo cáo thu nhập của DN.

Phương pháp này phù hợp với loại hình kế toán tính dựa trên nền tảng giá định thanh lý viễn tượng, phản ánh giá trị tài sản và công nợ theo giá thị trường có tính đến yếu tố tỷ giá tại thời điểm đánh giá lại, trong đó giá trị đánh giá lại của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ là giá trên thị trường được xác định theo tỷ giá thực tế tại thời điểm đánh giá.

Như vậy, theo phương pháp này, doanh thu, chi phí sẽ được ghi nhận theo tỷ giá lịch sử tại thời điểm phát sinh, các khoản mục tài sản ngoại tệ sẽ được ghi nhận theo tỷ giá hiện hành thực tế tại thời điểm báo cáo.

- Nếu DN sử dụng phương pháp hiện hành – phi hiện hành, các khoản mục tiền, hàng tồn kho và công nợ phải thu, phải trả ngắn hạn của DN sẽ được chuyển đổi theo tỷ giá tại thời điểm lập BCTC, nợ dài hạn được chuyển đổi theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.

Các khoản mục doanh thu, chi phí trong báo cáo thu nhập (ngoại trừ chi phí khấu hao) được chuyển đổi theo tỷ giá trung bình áp dụng theo từng tháng hoặc dựa trên tỷ giá trung bình trọng cả kỳ báo cáo.

Tuy nhiên, phương pháp này thường không phù hợp với thực tế. Việc sử dụng tỷ giá cuối năm để quy đổi tài sản ngắn hạn có nghĩa là tất cả các khoản mục tiền, phải thu, hàng tồn kho ngoại tệ đều phải gánh chịu rủi ro của quá trình chuyển đổi như nhau, nghĩa là sẽ được đánh giá nhiều hơn hoặc ít hơn đồng tiền của công ty mẹ nếu tỷ giá thay đổi suốt trong năm.

Việc chuyển đổi nợ dài hạn theo tỷ giá lịch sử sẽ chuyển sự ảnh hưởng của biến động tỷ giá sang năm thực hiện việc thanh toán.

Giống như phương pháp một tỷ giá, phương pháp này cũng dựa trên nền tảng nguyên tắc giá trị hợp lý nhưng trong đó đề cao nguyên tắc thận trọng, các khoản mục ngoại tệ dài hạn sẽ không được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ bởi vì các khoản chênh lệch (lãi lỗ tỷ giá) nếu có phát sinh sẽ chưa được đưa ngay vào kết quả hoạt động trong kỳ do chưa chắc chắn thực tế phát sinh bởi thời gian phát sinh dự kiến là dài hạn.

- *Nếu DN sử dụng phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ:* Theo phương pháp này, tài sản bằng tiền và công nợ bao gồm cả công nợ nghĩa vụ phát sinh trong tương lai (dài hạn) được chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành. Hàng tồn kho thì được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử.

Các khoản mục trong báo cáo thu nhập được chuyển đổi giống như phương pháp hiện hành – phi hiện hành.

Tuy nhiên, khác với phương pháp hiện hành – phi hiện hành, theo phương pháp này, tài sản và công nợ phải trả đều phải gánh chịu rủi ro chuyển đổi tỷ giá

Phương pháp này chuyển đổi tất cả các tài sản phi tiền tệ theo tỷ giá lịch sử, điều này không hợp lý với các tài sản được ghi nhận theo giá thị trường. Phương pháp này sẽ bóp méo lợi nhuận do quy đổi doanh thu với tỷ giá hiện tại nhưng chi phí giá vốn tương ứng lại được quy đổi theo tỷ giá lịch sử. Tỷ giá thay đổi sẽ dẫn đến bóp méo lợi nhuận đối với hàng tồn kho chậm luân chuyển. Nếu trong trường hợp đồng tiền ghi sổ bị mất giá so với ngoại tệ, doanh thu từ việc bán hàng tồn kho sẽ được ghi nhận giá trị cao hơn so với chi phí giá vốn tính theo tỷ giá lịch sử và do vậy, lợi nhuận sẽ tăng cao hơn. Ngược lại, trong trường hợp ngoại tệ giảm giá so với đồng tiền ghi sổ, doanh thu được chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành sẽ thấp hơn tỷ giá lịch sử dùng để chuyển đổi giá vốn hàng bán và lợi nhuận của DN sẽ bị giảm sút.

- *Nếu DN sử dụng phương pháp thời gian:* Theo phương pháp này, các khoản mục tiền tệ như tiền, các khoản phải thu, phải trả được chuyển đổi theo tỷ giá hiện hành. Các khoản mục phi tiền tệ được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử tại thời điểm đo lường ban đầu. Doanh thu và chi phí được chuyển đổi theo tỷ giá tại thời điểm giao dịch phát sinh. Tuy nhiên, trong trường hợp các giao dịch liên quan đến doanh thu, chi phí phát sinh nhiều thì đơn vị có thể sử dụng tỷ giá trung bình.

Nếu các khoản mục phi tiền tệ được ghi nhận theo chi phí lịch sử, quy trình chuyển đổi theo phương pháp thời gian cho kết quả gần giống phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ. Hai phương pháp này chỉ khác khi dựa vào cơ sở đánh giá tài sản khác nhau như chi phí thay thế, giá trị thị trường, chiết khấu dòng tiền.

Mỗi phương pháp chuyển đổi sẽ cho những kết quả khác nhau và sẽ có sự khác biệt giữa các chỉ tiêu có gốc ngoại tệ sau quá trình chuyển đổi.

Bảng 1.1: Bảng so sánh sự khác biệt giữa các phương pháp quy đổi ngoại tệ

<i>Chỉ tiêu</i>	<i>Phương pháp một tỷ giá</i>	<i>Phương pháp hiện hành – phi hiện hành</i>	<i>Phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ</i>	<i>Phương pháp thời gian</i>
-Tiền	<i>C</i>	<i>C</i>	<i>C</i>	<i>C</i>
-Khoản phải thu	<i>C</i>	<i>C</i>	<i>C</i>	<i>C</i>
-Hàng tồn kho	<i>C</i>	<i>C</i>	<i>H</i>	<i>H</i>
-Khoản phải trả	<i>C</i>	<i>H</i>	<i>H</i>	<i>H</i>
-Doanh thu	<i>H</i>	<i>H</i>	<i>H</i>	<i>H</i>
-Chi phí	<i>H</i>	<i>H</i>	<i>H</i>	<i>H</i>

C: current rate (Tỷ giá hiện hành); H: historical rate (tỷ giá lịch sử)

- Tóm lại, tại thời điểm cuối năm tài chính, giá trị các khoản giao dịch ngoại tệ cũng như các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tồn cuối kỳ có thể thay đổi do sự thay đổi của tỷ giá hối đoái, lúc này việc lựa chọn các phương pháp đánh giá sẽ phụ thuộc vào loại hình kế toán đang được áp dụng.

Kế toán Việt Nam hiện nay đang áp dụng phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ khi chuyển đổi các khoản mục có gốc ngoại tệ cuối kỳ phù hợp theo quan điểm của chuẩn mực kế toán quốc tế

1.5. Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại một số nước và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

1.5.1. Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại một số nước

1.5.1.1. Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại Mỹ

Theo thống kê của tổ chức thương mại thế giới, trong năm 2014 và nửa đầu năm 2015, Mỹ đứng đầu thế giới về hoạt động nhập khẩu với giá trị khoảng 2.500 tỷ Đô la Mỹ, chiếm tỷ lệ 12,6% so với toàn thế giới, đứng thứ hai thế giới về xuất khẩu với giá trị khoảng 1.600 tỷ Đô la Mỹ, chiếm tỷ lệ 8.5%.

Không chỉ có ảnh hưởng đối với kinh tế thế giới, Mỹ còn là một quốc gia có ảnh hưởng tới thế giới trong nhiều lĩnh vực khác. Riêng đối với hoạt động kế toán, hệ thống kế toán Mỹ cũng có những ảnh hưởng nhất định đối với kế toán quốc tế.

Đối với kế toán các giao dịch ngoại tệ, các quốc gia trên thế giới đều có những quan điểm rất khác nhau về việc xử lý chênh lệch tỷ giá, đặc biệt là đối với các khoản mục dài hạn. Tại Mỹ, theo SFAS 52, việc xác định đồng tiền chức năng là rất quan trọng.

- *Đối với ghi nhận các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ.*

SFAS 52 quy định các công ty phải sử dụng quan điểm hai giao dịch trong việc ghi nhận các giao dịch ngoại tệ, tức là tài sản, doanh thu, chi phí được ghi nhận vào thời điểm thực tế phát sinh và không có sự điều chỉnh sau này, tách biệt khỏi nghiệp vụ thanh toán (thu tiền hay thanh toán nợ) sau đó, ảnh hưởng của sự thay đổi tỷ giá được coi là giao dịch riêng biệt và ghi nhận vào thu nhập, chi phí tài chính trong kỳ của DN.

- *Trình bày và công bố thông tin*

Tương tự IAS 21, SFAS 52 cũng có những quy định việc chuyển đổi đối với các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ, đối với ghi nhận chênh lệch tỷ giá khi chuyển đổi các khoản mục ngoại tệ cuối kỳ, cụ thể:

SFAS 52 quy định các công ty sử dụng phương pháp dồn tích để hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện. Theo phương pháp này, DN phải hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện vào báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ. Bất kỳ sự thay đổi nào về tỷ giá hối đoái trong thời gian từ ngày bán hàng cho đến ngày lập BCD kế toán phải được báo cáo vào kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ. Bất kỳ sự thay đổi nào về tỷ giá hối đoái trong thời gian từ ngày lập BCD kế toán đến ngày thanh toán phải được báo cáo trong kỳ kế toán thứ hai.

SFAS 52 cũng quy định đồng tiền ghi sổ đối với các giao dịch ngoại tệ là đồng tiền chức năng tương tự như IAS 21. Ngoài ra, SFAS 52 còn quy định rõ quá trình chuyển đổi trong trường hợp nếu đồng tiền chức năng khác đồng tiền báo cáo, cụ thể:

- Nếu đồng tiền chức năng là ngoại tệ (cơ sở ở nước ngoài ghi sổ bằng ngoại tệ) thì báo cáo của cơ sở ở nước ngoài sẽ được chuyển đổi sang đồng USD theo phương pháp tỷ giá hiện hành. Quá trình chuyển đổi như sau:

- Tài sản và nợ phải trả ngoại tệ được chuyển đổi sang đồng USD theo tỷ giá tại ngày lập bảng cân đối, các tài khoản vốn thì được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử.

- Doanh thu và chi phí được chuyển đổi theo tỷ giá vào ngày phát sinh giao dịch

(tỷ giá trung bình cũng có thể được sử dụng).

- Chênh lệch tỷ giá phát sinh sẽ được xem như một bộ phận cấu thành của vốn chủ sở hữu.

Nếu đồng tiền chức năng là đồng USD thì BCTC của cơ sở ở nước ngoài được chuyển đổi sang đồng USD theo phương pháp thời gian, cụ thể như sau:

+ Các khoản mục tiền tệ, nợ phải trả, khoản mục phi tiền tệ phản ánh theo giá thị trường thì sẽ được chuyển đổi theo tỷ giá tại ngày lập báo cáo. Các khoản mục phi tiền tệ khác, tài khoản vốn sẽ được chuyển đổi theo tỷ giá lịch sử.

+ Doanh thu và chi phí được chuyển đổi theo tỷ giá trung bình của cả kỳ. Lãi lỗ chênh lệch tỷ giá được tính vào thu nhập hoặc chi phí trong kỳ.

1.5.1.2. Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại Trung Quốc

Trung Quốc là một nước thuộc châu Á, có nền kinh tế có nhiều điểm tương đồng với Việt Nam. Kế toán các giao dịch ngoại tệ tại Trung Quốc chịu sự chi phối của chuẩn mực kế toán số 19.

Tại Trung Quốc, ASBE 19 cho phép DN tự xác định đồng tiền báo cáo của mình. Việc lựa chọn đồng tiền báo cáo dựa trên nền kinh tế mà DN có hoạt động chủ yếu.

- Ngoại tệ được hiểu là đồng tiền khác với đồng tiền chức năng của DN.

Tại thời điểm lập BCTĐ kế toán, các khoản mục ngoại tệ được chuyển đổi như sau:

- Các giao dịch ngoại tệ phát sinh sẽ được ghi nhận theo đồng tiền chức năng theo tỷ giá giao ngay hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá giao ngay tại thời điểm phát sinh giao dịch.

- Các khoản mục tiền tệ ngoại tệ sẽ được chuyển đổi theo tỷ giá giao ngay tại ngày lập BCTĐ. Chênh lệch tỷ giá phát sinh sẽ ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí trong kỳ.

- Các khoản mục phi tiền tệ ngoại tệ sẽ vẫn được ghi nhận theo tỷ giá lịch sử tại thời điểm phát sinh.

1.5.1.3. Kế toán các giao dịch ngoại tệ tại một số nước khác

Viện kế toán Hoàng gia Canada (CICA), Hội đồng chuẩn mực kế toán Anh, Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế đều tham gia vào việc thảo luận soạn thảo FAS 52. Do vậy, chuẩn mực của các quốc gia này cũng có sự tương đồng, phù hợp khi so sánh với FAS 52.

Điểm nổi bật đặc trưng của chuẩn mực kế toán Canada (CICA 1650) là quan tâm đến các khoản nợ ngoại tệ dài hạn. Tại Canada, lãi lỗ từ giao dịch ngoại tệ sẽ được hoãn lại và không ghi nhận ngay vào thu nhập.

Chuẩn mực các giao dịch ngoại tệ của Australia yêu cầu đánh giá lại các tài sản tiền tệ, phi tiền tệ tại các DN hoạt động trong nền kinh tế siêu lạm phát. Chuẩn mực của Newzeland cũng sử dụng phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ để chuyển đổi tại các cơ sở hoạt động không tách rời hoạt động của công ty mẹ, việc chuyển đổi này cho kết quả tương tự như phương pháp thời gian.

Nhật Bản gần đây cũng đã có sự thay đổi trong chuẩn mực, sử dụng phương pháp tỷ giá hiện hành trong mọi trường hợp để điều chỉnh các giao dịch thể hiện trên bảng cân đối kế toán của DN (*Timothy Doupnik and Hector Perera, 2007*)

Ở một số các quốc gia như Canada, Nhật... khoản chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện liên quan đến các khoản tiền tệ dài hạn (cả lãi và lỗ) được “treo lại” cho đến khi các khoản dài hạn này được thanh toán. Trong khi đó, tại Đức, các khoản lỗ tỷ giá do chuyển đổi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ theo tỷ giá cuối kỳ sẽ được ghi nhận vào BCTC nhưng các khoản lãi sẽ chưa được ghi nhận ngay mà sẽ được treo lại cho đến khi được thanh toán (*Frederick D.S.Choi , Gary K. Meek, 2011*).

Tại Anh, khác với IAS 21 cho phép sử dụng tỷ giá trung bình cả kỳ, nhưng tại Anh chỉ sử dụng tỷ giá đóng cửa tại thời điểm cuối kỳ khi đánh giá lại các khoản mục (*Frederick D.S.Choi , Gary K. Meek, 2011*).

1.5.2. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

Thương mại quốc tế thu hút đầu tư nước ngoài cũng như đẩy mạnh đầu tư ra nước ngoài là những hoạt động đóng vai trò hết sức quan trọng trong việc thúc đẩy nền kinh tế của Việt Nam phát triển. Trước đây khi các thành phần kinh tế của Việt Nam chưa phát triển, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ chủ yếu được thực hiện bởi thành phần kinh tế quốc doanh hay các DN nhà nước. Vì vậy, trong giai đoạn này các văn bản hướng dẫn cho kế toán các giao dịch bằng ngoại tệ chủ yếu là áp dụng cho các DN này. Cùng với sự đổi mới và mở cửa nền kinh tế, các thành phần kinh tế ngoài quốc doanh phát triển ngày càng mạnh mẽ, đặc biệt là chính sách thu hút đầu tư nước ngoài của Việt Nam ngày càng phát huy hiệu quả, theo đó các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ càng nhiều và đa dạng, đòi hỏi phải có các văn bản pháp lý để hướng dẫn thống nhất việc hạch toán kế toán về vấn đề này.

Kế toán Việt Nam do nhiều yếu tố chủ quan và khách quan vẫn còn những tồn tại nhất định và đang trong quá trình sửa đổi, hoàn thiện. Vì vậy, để có thể giảm bớt chi phí và thời gian của quá trình hoàn thiện và sớm áp dụng trong thực tiễn, kế toán Việt Nam nên có sự tham khảo và học tập kinh nghiệm của các nước khác cũng như của quốc tế trong kế toán nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ nói riêng.

Theo đó, những quy định phù hợp thực tế và thông lệ quốc tế cần được bổ sung và những quy định đã lỗi thời nên bãi bỏ nhằm hoàn thiện giúp hệ thống kế toán liên quan đến các giao dịch ngoại tệ mang tính thực tiễn cao và đáp ứng được nhu cầu hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng.

- Về vấn đề ngoại tệ, đồng tiền ghi sổ: Căn cứ trên các quan điểm khác nhau về ngoại tệ, đồng tiền ghi sổ và dựa trên kinh nghiệm của một số nước khác, đặc biệt là các nền kinh tế có sự phát triển và nhiều điểm tương đồng với Việt Nam như Trung Quốc,..., kế toán Việt Nam nên có sự nhìn nhận xa hơn về vấn đề ngoại tệ, đồng tiền ghi sổ dựa trên cơ sở đồng tiền chức năng của đơn vị. Điều này phù hợp với xu thế hội nhập chung về kế toán cũng như của nền kinh tế Việt Nam.

- Về vấn đề ghi nhận các giao dịch ngoại tệ: Kế toán các quốc gia được thực hiện dựa trên nền tảng các nguyên tắc được quy định trong hệ thống chuẩn mực kế toán của mỗi quốc gia. Nhìn chung kế toán các quốc gia hiện nay đều ghi nhận các giao dịch ngoại tệ dựa trên quan điểm hai giao dịch. Điều này là hợp lý bởi nó đảm bảo phản ánh các giao dịch ngoại tệ được chính xác, thuận tiện. Kế toán Việt Nam hiện nay cũng đang thực hiện theo quan điểm hai giao dịch, tuy nhiên, vấn đề lựa chọn loại tỷ giá để ghi nhận giao dịch giữa các quốc gia hiện nay vẫn còn một số khác biệt. Kế toán Việt Nam nên có sự nghiên cứu kinh nghiệm của các nước có đặc điểm kinh tế và trình độ kế toán tương đồng để áp dụng.

- Về vấn đề trình bày và công bố thông tin: Tại thời điểm cuối kỳ, đối với các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ có thể sẽ được quy đổi theo các phương pháp khác nhau (phương pháp một tỷ giá, phương pháp hiện hành – phi hiện hành, phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ, phương pháp theo thời gian). Các nước hiện nay cũng đang chưa thống nhất về cách sử dụng phương pháp quy đổi các khoản mục ngoại tệ cuối kỳ để phục vụ lập báo cáo. Kế toán Việt Nam đang quy đổi và trình bày các khoản mục này theo phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ. Tuy nhiên, Việt Nam cần xem xét đến vấn đề loại tỷ giá quy đổi và các khoản mục cần quy đổi và vấn đề xử lý chênh lệch tỷ giá khi quy đổi các khoản mục.

Kết luận chương 1

Chương 1 của luận án đã tập trung khái quát, hệ thống hóa những lý luận chung về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK của các DN. Luận án đã đề cập và tiếp cận để làm rõ hơn các vấn đề về kế toán các giao dịch ngoại tệ như các khái niệm có liên quan đến giao dịch ngoại tệ trong KDXNK; đặc điểm hoạt động KDXNK ảnh hưởng đến giao dịch ngoại tệ về sử dụng ngoại tệ, chênh lệch tỷ giá, phòng ngừa rủi ro; các trường hợp phát sinh ngoại tệ trong KDXNK. Luận án cũng đưa ra các quan điểm khác nhau của các nhà khoa học, của các chuẩn mực quốc tế về kế toán liên quan kế toán giao dịch ngoại tệ. Bên cạnh đó, luận án cũng trình bày nội dung kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK dưới góc độ ghi nhận giao dịch và trình bày, công bố thông tin. Đồng thời, trong chương 1, luận án đã trình bày kinh nghiệm các giao dịch ngoại tệ của một số nước và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU TẠI CÁC DOANH NGHIỆP

2.1. Khung pháp lý về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu qua các thời kỳ

2.1.1. Giai đoạn từ năm 1995- 2001

Trước năm 1986, nền kinh tế Việt Nam là nền kinh tế đóng cửa và hướng nội. Đây là thời kỳ của cơ chế tập trung quan liêu bao cấp, các bạn hàng chủ yếu là các nước XHCN trong hội đồng tương trợ kinh tế. Trong giai đoạn này do quan hệ thương mại đầu tư của Việt Nam và khối SEV (Hội đồng tương trợ kinh tế) là quan hệ hàng đổi hàng, mang nặng tính chất viện trợ, việc di chuyển, chuyển giao về ngoại tệ là không có nên việc quy định tỷ giá hối đoái giữa VND và các ngoại tệ khác chỉ mang tính hạch toán. Trong giai đoạn này, Nhà nước độc quyền về quản lý ngoại hối, hoạt động xuất nhập khẩu chỉ thực hiện ở một số DN xuất nhập khẩu của Nhà nước. Tỷ giá hối đoái trong giai đoạn này được quy định thống nhất trong toàn quốc và được giữ cố định trong một thời gian dài, do vậy, khi phát sinh giao dịch ngoại tệ giai đoạn này thường không phát sinh chênh lệch tỷ giá. Vì vậy, các chính sách, quy định, chế độ kế toán giai đoạn này chưa quan tâm nhiều đến vấn đề ghi nhận và xử lý chênh lệch tỷ giá, các giao dịch ngoại tệ trong giai đoạn này phát sinh đơn giản và mang tính chỉ định của Nhà nước.

Từ sau năm 1986, đây là giai đoạn nền kinh tế nước ta bắt đầu mở cửa, bắt đầu từng bước chuyển dần sang nền kinh tế thị trường, đã có sự giao lưu kinh tế với các nước trên thế giới. Chính sách ngoại thương của Việt Nam ngày càng được cải thiện theo hướng thông thoáng, giảm rào cản nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho các DN thuộc mọi thành phần kinh tế trong nước đẩy mạnh hoạt động xuất nhập khẩu. Luật lệ và các quy định cũng từng bước được hoàn chỉnh nhằm tạo hành lang pháp lý cho các DN, đồng thời từng bước thỏa mãn với yêu cầu hội nhập, tuy nhiên số lượng và giá trị các giao dịch ngoại tệ giai đoạn này chưa thật sự lớn. Bên cạnh đó, các quy định về kế toán giai đoạn này vẫn chưa thật sự đầy đủ và hoàn thiện để đảm bảo phản ánh đầy đủ và đúng bản chất các nghiệp vụ kinh tế nói chung và các nghiệp vụ liên quan đến giao dịch ngoại tệ nói riêng thống nhất trong toàn bộ nền kinh tế.

- Từ năm 1995, cùng với chủ trương mở cửa, sự hội nhập kinh tế thế giới và chuyển sang nền kinh tế thị trường của Nhà nước, lúc này cùng với sự phát triển của

nền kinh tế nói chung và hoạt động ngoại thương nói riêng, hệ thống kế toán thời điểm này đã bắt đầu có những thay đổi sâu sắc và triệt để nhằm đáp ứng nhu cầu của người sử dụng và làm tăng tác dụng quản lý kinh tế. Trong giai đoạn này, Bộ Tài chính đã ban hành chế độ kế toán DN theo QĐ 1141/TC/QĐ/CĐKT năm 1995 thống nhất cho các DN. Chế độ kế toán DN ban hành theo QĐ 1141/TC/QĐ/CĐKT được xây dựng trên cơ sở vận dụng các thể lệ, nguyên tắc kế toán được chấp nhận phổ biến, do đó đã đáp ứng được yêu cầu cơ bản trong quá trình chuyển đổi hội nhập quốc tế trong lĩnh vực kế toán.

Đối với kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, chế độ kế toán trong thời kỳ này đề cập đến các khía cạnh chủ yếu sau:

- Về tài khoản kế toán

Để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ, ghi nhận chi phí, thu nhập, công nợ,... kế toán sử dụng các TK như sau: TK 156 “Hàng hóa”, TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”, TK 641 “Chi phí bán hàng”, TK 131 “Phải thu khách hàng”, TK 331 “Phải trả người bán”, TK 311 “Vay ngắn hạn”, TK 341 “Vay dài hạn”, TK 111 “Tiền mặt”, TK 112 “Tiền gửi ngân hàng”.

Trong giai đoạn này, toàn bộ các chênh lệch tỷ giá phát sinh từ các nghiệp vụ trong kỳ và chênh lệch tỷ giá phát sinh khi đánh giá lại số dư ngoại tệ các khoản mục ngoại tệ cuối kỳ đều được hạch toán vào TK 413 “Chênh lệch tỷ giá”. Đối với số nguyên tệ, kế toán theo dõi trên TK 007 “Ngoại tệ các loại”.

- Nguyên tắc hạch toán chung

- Các giao dịch bằng ngoại tệ được ghi sổ kế toán và lập báo cáo kế toán theo một đơn vị tiền tệ thống nhất là đồng Việt Nam. Việc quy đổi ngoại tệ ra đồng Việt Nam DN được căn cứ vào tỷ giá thực tế ngân hàng Việt Nam công bố tại thời điểm nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Tuy nhiên, trong trường hợp các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK của DN phát sinh nhiều, các tài khoản tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển, các khoản phải thu, các khoản phải trả bằng ngoại tệ có thể quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá hạch toán. DN có thể sử dụng tỷ giá mua hoặc tỷ giá thống kê của Ngân hàng làm tỷ giá hạch toán.

+ Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình ghi nhận được hạch toán vào TK 413 “Chênh lệch tỷ giá”.

- Cuối kỳ hạch toán, kế toán phải tiến hành đánh giá lại số dư ngoại tệ của các tài khoản: tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển, các khoản phải thu, các khoản nợ phải trả theo tỷ giá mua vào của Ngân hàng Việt Nam công bố tại thời điểm cuối kỳ để ghi sổ kế toán. Số chênh lệch giữa tỷ giá hạch toán và tỷ giá mua

vào của Ngân hàng Việt Nam công bố tại thời điểm nghiệp vụ kinh tế phát sinh được hạch toán vào TK 413 “Chênh lệch tỷ giá”.

- Ghi nhận giao dịch

- Đối với các TK thuộc loại doanh thu, chi phí, vật tư, hàng hóa, công nợ phải thu, phải trả,...khi có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ phải được ghi sổ kế toán bằng đồng Việt Nam theo tỷ giá mua vào của ngân hàng Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế.

- Khi thanh toán hoặc xuất quỹ ngoại tệ, tỷ giá ghi sổ sử dụng theo một trong 4 phương pháp: thực tế đích danh, bình quân gia quyền, nhập trước xuất trước và nhập sau xuất trước.

- Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ

Các thông tin về các khoản mục liên quan đến các giao dịch ngoại tệ được trình bày trên BCĐKT (các chỉ tiêu về tiền, các khoản phải thu, hàng tồn kho, nợ phải trả,...), báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (chỉ tiêu về doanh thu, chi phí,...), thuyết minh BCTC.

Nhìn chung, với việc ban hành chế độ kế toán theo QĐ 1141, lần đầu tiên Bộ Tài chính ban hành được một chế độ kế toán với đầy đủ các chế độ: chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ kế toán, hệ thống BCTC áp dụng thống nhất cho mọi loại hình DN,... Kế toán giai đoạn này thực hiện theo quan điểm hai giao dịch, phù hợp với loại hình kế toán động của Việt Nam, đồng tiền ghi sổ dựa trên đồng tiền của nước nơi DN đặt trụ sở, việc chuyển đổi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ được thực hiện theo phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ. Tuy nhiên, chế độ kế toán giai đoạn này cũng bộc lộ những hạn chế nhất định:

- Việc không quy định cụ thể về loại tỷ giá thực tế sử dụng khi hạch toán gây khó khăn cho kế toán trong quá trình hạch toán ghi nhận chi phí, thu nhập, công nợ,... làm cho thông tin kế toán cung cấp thiếu tính thống nhất và khó so sánh.

- Việc ghi nhận chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ vào cùng một tài khoản làm cho thông tin cung cấp không rõ ràng, người sử dụng sẽ khó có nhận định chính xác về tình hình tài chính của DN.

2.1.2. Giai đoạn từ 2001 – nay

Năm 2001 đánh dấu thêm một bước phát triển của kế toán Việt Nam khi bắt đầu xây dựng và hình thành hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam dựa trên hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế, phản ánh xu thế hội nhập của Việt Nam vào hệ thống kế toán quốc tế. Hiện nay, Việt Nam đã xây dựng và ban hành được 26 chuẩn

mức kế toán bao gồm các chuẩn mực quy định nội dung và phương pháp kế toán các nghiệp vụ và các chuẩn mực quy định về trình bày và công bố thông tin.

Bên cạnh hệ thống chuẩn mực kế toán, giai đoạn này Bộ Tài chính còn ban hành các chế độ kế toán (theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC, QĐ 48/2006/QĐ-BTC dành cho các DN vừa và nhỏ, Thông tư 200/2014/TT-BTC thay thế QĐ 15/2006/QĐ-BTC và TT53/2016/TT-BTC sửa đổi Thông tư 200/2014/TT-BTC). Các chế độ kế toán đã ban hành được xây dựng trên quy định của chuẩn mực kế toán quốc tế đã vận dụng phù hợp vào Việt Nam.

Ngoài các nguyên tắc, quy định trong chuẩn mực và chế độ, do tính chất phức tạp của loại giao dịch liên quan đến ngoại tệ, trong từng thời điểm Bộ Tài chính tiếp tục ban hành các thông tư hướng dẫn vấn đề ghi nhận giao dịch ngoại tệ và xử lý chênh lệch tỷ giá khi phát sinh loại giao dịch này.

Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo các quy định của giai đoạn này như sau:

2.1.2.1. Kế toán giao dịch ngoại tệ theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 10)

Chuẩn mực kế toán chủ yếu chi phối đến kế toán các giao dịch ngoại tệ là VAS 10 “Ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá hối đoái”.

Giống như IAS 21, VAS 10 đưa ra các khái niệm như: đơn vị tiền tệ kế toán, ngoại tệ,...., tuy nhiên cũng có những điểm khác biệt:

Ngoại tệ theo VAS 21 là: “đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán của một DN”.

Bên cạnh đó, VAS 10 không đưa ra khái niệm về đồng tiền chức năng.

VAS 10 đề cập đến vấn đề ghi nhận các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm hai giao dịch; vấn đề trình bày, công bố thông tin theo phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ, cụ thể như sau:

- Về nguyên tắc chung khi ghi nhận ban đầu:

Một giao dịch bằng ngoại tệ được ghi nhận theo đơn vị tiền tệ kế toán (chủ yếu là VND) theo tỷ giá hối đoái giữa đơn vị tiền tệ kế toán và ngoại tệ tại ngày giao dịch. DN có thể sử dụng tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá hối đoái thực tế tại ngày giao dịch. (DN có thể sử dụng tỷ giá trung bình tuần hoặc tháng). Tuy nhiên, nếu tỷ giá hối đoái biến động mạnh thì DN không được sử dụng tỷ giá trung bình.

Như vậy, khi phát sinh hoạt động nhập khẩu, xuất khẩu, kế toán sẽ ghi nhận doanh thu, chi phí, công nợ cũng như ngoại tệ mua bán theo tỷ giá thực tế tại thời điểm ghi nhận.

Chênh lệch tỷ giá phát sinh khi có sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa ngày giao dịch và ngày thanh toán của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ. Chênh lệch tỷ giá sẽ được ghi nhận ngay vào doanh thu, chi phí của kỳ phát sinh. Nếu giao dịch được thanh toán ở các kỳ kế toán sau, chênh lệch tỷ giá hối đoái được tính theo sự thay đổi của tỷ giá hối đoái trong từng kỳ cho đến kỳ giao dịch đó được thanh toán.

- Về trình bày và công bố thông tin:

Theo VAS 10, tại ngày lập BCĐKT, các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được báo cáo theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ, chênh lệch tỷ giá sẽ được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

2.1.2.2. Kế toán giao dịch ngoại tệ theo chế độ kế toán Việt Nam (theo QĐ 15/2006/QĐ BTC)

Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quy định của chế độ kế toán Việt Nam (ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC) cũng theo quan điểm hai giao dịch, quy định về đồng tiền ghi sổ, phương pháp quy đổi ngoại tệ cuối kỳ cũng tương tự như QĐ 1141. Phương pháp kế toán cụ thể như sau:

✓ Về tài khoản sử dụng

Để phản ánh các đối tượng kế toán phát sinh trong các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, kế toán ghi nhận vào các TK có liên quan tương tự như QĐ 1141 (TK 111, 112, 156, TK 511, TK 131, 331,...). Tuy nhiên, chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch trong kỳ, kế toán ghi nhận vào TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính” hoặc TK 635 “Chi phí tài chính”.

Trường hợp chuyển đổi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ, chênh lệch tỷ giá phát sinh ghi nhận vào TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”.

- Nguyên tắc hạch toán chung:

- Một số nội dung liên quan đến kế toán ngoại tệ cũng tương tự như quy định trong chuẩn mực kế toán: về quy đổi ngoại tệ về đồng tiền ghi sổ căn cứ vào tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh, theo dõi nguyên tệ trên TK 007, tỷ giá ghi sổ khi xuất ngoại tệ theo 1 trong 4 phương pháp: thực tế đích danh, bình quân gia quyền, LIFO, FIFO.

- Chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ hạch toán trực tiếp vào doanh thu hoạt động tài chính, chi phí tài chính trong kỳ.

- Cuối năm tài chính, DN phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ theo tỷ giá thực tế tại ngân hàng nơi DN mở tài khoản công bố tại thời điểm cuối năm khi lập bảng cân đối kế toán.

- Ghi nhận giao dịch

- Đối với hoạt động nhập khẩu và công nợ phải trả; hoạt động xuất khẩu và công nợ phải thu

+ Khi phát sinh các giao dịch ngoại tệ, đối với các tài khoản thuộc loại doanh thu, chi phí: kế toán sẽ ghi sổ theo tỷ giá thực tế hoặc tỷ giá bình quân liên ngân hàng tại thời điểm nghiệp vụ kinh tế phát sinh, đồng thời kế toán phải theo dõi chi tiết số nguyên tệ trên các sổ chi tiết và TK 007.

+ Khi ghi nhận công nợ phải thu, phải trả kế toán ghi nhận theo tỷ giá thực tế. Khi thu hồi hoặc thanh toán công nợ, kế toán ghi nhận theo tỷ giá ghi sổ.

- Đối với tiền tệ ngoại tệ mua bán

Khi mua, bán ngoại tệ kế toán sẽ ghi nhận giá trị theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, tỷ giá xuất ngoại tệ theo tỷ giá ghi sổ.

- Đối với chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ: kế toán sẽ ghi nhận vào TK 413 tương tự như QĐ 1141, tuy nhiên sau khi bù trừ giữa bên Nợ và bên Có của TK 413, số còn lại kế toán sẽ ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi tỷ giá) và chi phí tài chính (nếu lỗ tỷ giá).

- Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ

Trong hệ thống BCTC theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC, các giao dịch ngoại tệ liên quan đến nhiều đối tượng, nhiều chỉ tiêu và được theo dõi trên bảng cân đối kế toán (các chỉ tiêu về tiền, hàng tồn kho, nợ phải trả,...), báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị (chỉ tiêu doanh thu, chi phí,...), các thông tin bổ sung trên thuyết minh BCTC (nguyên tắc và phương pháp chuyển đổi ngoại tệ, chỉ tiêu lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá,...)

Nhìn chung, chế độ kế toán giai đoạn này đã có những sự thay đổi đáng kể so với QĐ 1141-TC/QĐ-CĐKT ban hành ngày 01/11/1995, chế độ kế toán mới đã có những nội dung dựa trên cơ sở nền tảng của chuẩn mực kế toán đã ban hành nhằm từng bước đưa chế độ kế toán Việt Nam ngày càng phù hợp hơn với kế toán của các nước trên thế giới. Bên cạnh đó, đối với kế toán các giao dịch ngoại tệ, chế độ kế toán theo QĐ 15/2006/QĐ_BTC có những điểm mới như sau:

✓ So với hệ thống TK theo chế độ kế toán cũ ban hành theo QĐ 1141, hệ thống tài khoản đã được bổ sung thêm các tài khoản đảm bảo phản ánh đầy đủ tất cả các nghiệp vụ kinh tế, các đối tượng kế toán phát sinh: tài khoản doanh thu hoạt động tài chính, chi phí tài chính,....

✓ Hệ thống BCTC với các chỉ tiêu được điều chỉnh, gộp lại mang tính tổng hợp cao song vẫn đảm bảo đáp ứng yêu cầu thông tin cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng.

✓ Việc hạch toán và theo dõi riêng chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch trong kỳ và từ bút toán đánh giá lại khi chuyển đổi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ sẽ giúp kế toán, nhà quản trị và người đọc hiểu được chính xác thực trạng tài chính của DN.

Bên cạnh những thay đổi mang tính tích cực, chế độ kế toán này vẫn còn những hạn chế nhất định:

✓ Chưa có đầy đủ các quy định cụ thể vấn đề tỷ giá sử dụng khi hạch toán (ghi nhận doanh thu, chi phí,...theo tỷ giá thực tế là tỷ giá nào) hoặc quy định chi tiết song lại không đầy đủ về các loại tỷ giá sử dụng (trường hợp loại tỷ giá cụ thể khi quy đổi từng khoản mục tiền tệ gốc ngoại tệ cuối kỳ) gây khó khăn cho kế toán trong quá trình hạch toán trong thực tế.

✓ Sự khác biệt giữa chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán Việt Nam và thông lệ kế toán quốc tế làm cho quá trình tiếp cận, hòa hợp của kế toán Việt Nam với quốc tế trở nên khó khăn hơn.

2.1.2.3. Kế toán giao dịch ngoại tệ theo thông tư 201/2009/TT-BTC

Do tính chất phức tạp của các giao dịch ngoại tệ, ngày 15/10/2009, Bộ Tài chính đã ban hành thông tư 201/2009/TT-BTC hướng dẫn xử lý chênh lệch tỷ giá quy định cách thức kế toán các giao dịch ngoại tệ và vấn đề xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- **Ghi nhận giao dịch ngoại tệ** theo thông tư 201 tương đồng với các quy định của QĐ 15/2006/QĐ-BTC về cách thức ghi nhận và xử lý chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ vào thu nhập và chi phí tài chính

- Về trình bày và công bố thông tin:

Khác với QĐ 15/2006/QĐ-BTC, theo thông tư 201, chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ được xử lý như sau:

Đối với chênh lệch tỷ giá phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ (tiền, nợ ngắn hạn dưới một năm) thì không hạch toán vào chi phí hoặc thu nhập mà để số dư trên BCTC, đầu năm sau ghi bút toán ngược lại để xóa số dư.

Đối với chênh lệch tỷ giá phát sinh do đánh giá lại các khoản nợ dài hạn (trên 1 năm) có gốc ngoại tệ thì sau khi bù trừ, chênh lệch còn lại sẽ được ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí tài chính trong năm. Tuy nhiên, nếu hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái của các khoản nợ dài hạn vào chi phí làm cho DN bị lỗ thì có thể phân bổ một phần chênh lệch tỷ giá cho năm sau để không bị lỗ nhưng mức hạch toán ít nhất phải bằng chênh lệch tỷ giá của số dư ngoại tệ dài hạn phải trả trong năm đó. Số chênh lệch tỷ giá còn lại sẽ được theo dõi và tiếp tục phân bổ vào chi phí tối đa trong 5 năm.

2.1.2.4. Kế toán giao dịch ngoại tệ theo thông tư 179/2012/TT-BTC

Sau một thời gian thực hiện theo các quy định, Bộ Tài chính tiếp tục có sự thay đổi về quan điểm, cách thức ghi nhận các giao dịch ngoại tệ. Những thay đổi này được trình bày theo thông tư 179/2012/TT-BTC đã được ban hành ngày 24/10/2012 quy định về ghi nhận, đánh giá, xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong DN.

- **Ghi nhận giao dịch ngoại tệ** theo thông tư 179 cũng tương tự như thông tư 201. Tuy nhiên, vấn đề trình bày và công bố thông tin thì có nhiều điểm khác biệt, cụ thể như sau:

- Về trình bày và công bố thông tin:

Cuối kỳ kế toán, DN phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ. Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái do việc đánh giá lại sau khi bù trừ giữa số chênh lệch tăng và chênh lệch giảm, số còn lại được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ.

2.1.2.5. Kế toán giao dịch ngoại tệ theo chế độ kế toán (ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo thông tư 53/2016/TT-BTC)

Sau một thời gian thực hiện chế độ kế toán theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC và các hướng dẫn trong các thời điểm, Bộ Tài chính tiếp tục ban hành thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 53/2016/TT-BTC sửa đổi thông tư 200. Thông tư 200/2014/TT-BTC về bản chất xuất phát từ QĐ 15/2006/QĐ-BTC và có sự bổ sung, hoàn thiện xuất phát từ sự khác biệt giữa chế độ kế toán Việt Nam, chuẩn mực kế toán Việt Nam so với thực tế hoạt động kinh tế nói chung và hoạt động KDXNK nói riêng

Liên quan đến các giao dịch ngoại tệ, chế độ kế toán mới đưa ra những quy định cụ thể như sau:

✓ **Về tài khoản sử dụng**

Hệ thống TK theo Thông tư 200/2014/TT – BTC liên quan đến các giao dịch ngoại tệ nhìn chung tương tự như hệ thống TK theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC về các TK phản ánh chi phí (TK 152, 156,...), thu nhập (TK 511,...), chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ (TK 515, TK 635) và chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ (TK 413).

Điểm khác biệt so với QĐ 15/2006/QĐ-BTC là DN không sử dụng TK 007 “Ngoại tệ các loại”. Việc theo dõi số nguyên tệ của các loại ngoại tệ sẽ được theo dõi trên các sổ chi tiết.

- Nguyên tắc hạch toán chung:

Đối với các giao dịch có liên quan đến ngoại tệ phát sinh trong kỳ, tương tự như QĐ 15/2006/QĐ-BTC, theo thông tư 200/2014/TT-BTC, chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ sẽ được phản ánh ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh. Đối với chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ: kế toán cũng ghi nhận trên TK 413, sau đó bù trừ giữa bên Nợ và bên Có của TK 413 để ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính và chi phí tài chính.

Bên cạnh những điểm giống nhau cơ bản như trên, kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC và thông tư 200/2014/TT-BTC cũng có những điểm khác nhau. Điểm mới của thông tư 200 so với QĐ 15 là những quy định cụ thể về vấn đề xác định tỷ giá thực tế, cụ thể như sau:

+ Về nguyên tắc xác định tỷ giá giao dịch thực tế:

Tỷ giá giao dịch thực tế khi ghi nhận nợ phải thu, nợ phải trả là tỷ giá bán, mua của NHTM nơi DN giao dịch hoặc dự kiến có giao dịch.

Đối với các giao dịch mua sắm tài sản hoặc các khoản chi phí được thanh toán ngay bằng ngoại tệ, tỷ giá giao dịch thực tế là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi DN thực hiện thanh toán.

Tại thời điểm lập BCTC, DN lựa chọn tỷ giá để đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo nguyên tắc:

Các khoản mục được phân loại là tài sản sẽ sử dụng tỷ giá mua; các khoản mục được phân loại là nợ phải trả sẽ sử dụng tỷ giá bán ngoại tệ của ngân hàng nơi DN thường xuyên có giao dịch (Riêng đối với các khoản ngoại tệ gửi ngân hàng thì tỷ giá thực tế khi đánh giá lại là tỷ giá mua của chính ngân hàng nơi DN mở tài khoản ngoại tệ).

Bên cạnh cách xác định tỷ giá giao dịch thực tế theo như thông tư 200/2014/TT-BTC như trên, điểm bổ sung nổi bật của thông tư 53 là đề cập đến trường hợp DN khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ hoặc khi quy đổi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ có thể sử dụng tỷ giá trung bình thực tế là tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình của NHTM nơi DN thường xuyên có giao dịch. Tỷ giá xấp xỉ phải đảm bảo chênh lệch không vượt quá $\pm 1\%$ so với tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình. Tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình được xác định hàng ngày hoặc hàng tuần hoặc hàng tháng trên cơ sở trung bình cộng giữa tỷ giá mua và tỷ giá bán chuyển khoản hàng ngày của ngân hàng thương mại.

- Ghi nhận giao dịch

- *Đối với hoạt động nhập khẩu và công nợ phải trả*

+ *Đối với chi phí mua hàng:* sẽ được ghi nhận theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Đối với trường hợp mua hàng và có giao dịch trả trước cho người bán thì giá trị tài sản tương ứng với số tiền trả trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước cho người bán.

+ *Đối với công nợ ngoại tệ:* khi ghi nhận công nợ phải trả kế toán sẽ căn cứ vào tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ để ghi nhận giao dịch. Khi thanh toán, kế toán sẽ sử dụng tỷ giá ghi sổ gồm: tỷ giá thực tế đích danh hoặc tỷ giá bình quân gia quyền di động (tỷ giá bình quân gia quyền sau từng lần nhập). Trong trường hợp trong kỳ phát sinh thanh toán nhiều lần cho cùng một đối tượng thì tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh cho từng đối tượng được xác định trên cơ sở bình quân gia quyền di động của các giao dịch với đối tượng đó.

- *Đối với hoạt động xuất khẩu và thu hồi công nợ*

+ *Đối với doanh thu, thu nhập khác:* kế toán sẽ ghi nhận theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Trường hợp bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ hoặc thu nhập có liên quan đến doanh thu nhận trước hoặc giao dịch nhận trước tiền của người mua thì doanh thu, thu nhập tương ứng với số tiền nhận trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước của người mua.

+ *Đối với công nợ phải thu:* Khi ghi nhận công nợ ngoại tệ phải thu, kế toán sẽ căn cứ vào tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ để ghi nhận giao dịch phát sinh. Khi thu hồi công nợ, ngoài tỷ giá trung bình, kế toán có thể sử dụng tỷ giá ghi sổ gồm: Tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh hoặc tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền di động (tỷ giá bình quân gia quyền sau từng lần nhập). Trường hợp trong kỳ phát sinh nhiều khoản phải thu bằng ngoại tệ với cùng một đối tượng thì tỷ giá ghi sổ

thực tế đích danh cho từng đối tượng được xác định trên cơ sở bình quân gia quyền di động của các giao dịch với đối tượng đó.

- *Đối với tiền tệ ngoại tệ mua bán:*

Bên Nợ các TK tiền sẽ được ghi nhận theo tỷ giá thực tế. Khi thực hiện thanh toán bằng ngoại tệ, tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá trung bình của ngân hàng được sử dụng để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán ở bên Có các TK tiền.

✓ ***Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ***

Đối với các chỉ tiêu liên quan đến các giao dịch ngoại tệ, kế toán vẫn theo dõi trên hệ thống các chỉ tiêu của báo cáo tài chính tương tự như hệ thống báo cáo theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC: thu nhập, chi phí ngoại tệ được theo dõi trên báo cáo kết quả kinh doanh, các khoản mục tài sản, công nợ ngoại tệ theo dõi trên bảng cân đối kế toán của DN.

Nhìn chung, chế độ kế toán ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo thông tư 53/2016/TT-BTC là sự phát triển của QĐ 15/2006/QĐ-BTC và đã có những điểm thay đổi mang tính hướng dẫn cụ thể hơn so với các chế độ kế toán cũ:

- Phục vụ cho yêu cầu quản lý, bao quát được hoạt động của các lĩnh vực, có tính khả thi cao.

- Đảm bảo tính rõ ràng, minh bạch, dễ hiểu và dễ làm, tiết kiệm chi phí kế toán.

- Đã có những quy định cụ thể về xác định tỷ giá thực tế.

- Tạo sự linh hoạt cho DN trong quá trình ghi nhận giao dịch.

Bên cạnh những thay đổi mang tính phù hợp, đáp ứng yêu cầu ghi chép và cung cấp thông tin trong bối cảnh nền kinh tế có nhiều thay đổi, chế độ kế toán ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo thông tư 53/2016/TT-BTC vẫn còn một số tồn tại nhất định:

- ***Thứ nhất, có sự khác biệt, mâu thuẫn với chuẩn mực kế toán***

Giữa chế độ kế toán hiện hành và VAS 10 có nhiều điểm khác biệt cơ bản về quy định kế toán các giao dịch ngoại tệ thể hiện trên các vấn đề: tỷ giá giao dịch thực tế khi quy đổi khoản mục ngoại tệ, tỷ giá xuất quỹ ngoại tệ,...

Nhìn chung, chế độ kế toán Việt Nam có “độ trễ”, sự khác biệt nhất định với kế toán quốc tế, điều này có thể gây khó khăn cho quá trình hội nhập của kế toán Việt Nam.

- Thứ hai, về tài khoản sử dụng

Theo hướng dẫn của chế độ kế toán, cuối năm tài chính, khoản chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được hạch toán vào TK 413, sau khi kế toán bù trừ giữa bên Nợ và bên Có TK 413, phần chênh lệch sẽ hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính.

Việc theo dõi riêng khoản chênh lệch tỷ giá từ việc đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ là cần thiết tuy nhiên việc sử dụng TK 413 như hiện nay là chưa hợp lý.

Nhìn chung, xét về bản chất nghiệp vụ và tính hữu ích của thông tin, việc hạch toán qua tài khoản trung gian là TK 413 là không cần thiết.

Thêm vào đó, cách hạch toán như hiện nay cũng không phù hợp với xu hướng chung của chuẩn mực kế toán quốc tế vì theo IAS 21: chênh lệch tỷ giá phát sinh được ghi nhận trực tiếp vào doanh thu, chi phí trong kỳ.

- Thứ ba, vấn đề đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán

Trong trường hợp hợp đồng ngoại thương có đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán khác nhau, việc chuyển đổi giữa hai đồng tiền này như thế nào để phục vụ cho việc ghi sổ cũng không đơn giản, tuy nhiên thông tư 200/2014/TT-BTC hiện nay chưa có quy định hướng dẫn cụ thể về trường hợp này.

- Thứ tư, về phương pháp hạch toán

Hiện nay, vẫn còn tồn tại nhiều dạng nghiệp vụ và nhiều trường hợp phát sinh các giao dịch ngoại tệ nhưng chế độ chưa đề cập:

+ Vấn đề ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong trường hợp đồng tiền ghi sổ không phải là đồng Việt Nam.

Chế độ kế toán chỉ đưa ra nguyên tắc và phương pháp hạch toán trong trường hợp đồng tiền ghi sổ là đồng Việt Nam, việc chuyển đổi các ngoại tệ khác sang đồng Việt Nam thực hiện theo quy định của chuẩn mực và thông tư 200.

Tuy nhiên, trong trường hợp DN sử dụng đồng tiền ghi sổ là đồng tiền khác đồng Việt Nam (Ví dụ: USD). Lúc này, đồng Việt Nam và các đồng tiền khác trở thành ngoại tệ. Việc chuyển đổi các đồng ngoại tệ sang đồng tiền ghi sổ (USD) được thực hiện như thế nào thì hiện nay chưa có quy định cụ thể.

- Thứ năm, về vấn đề dự phòng rủi ro hối đoái

Trong KDXNK, nghiệp vụ phát sinh và thời điểm thanh toán thường có sự tách biệt và khi có sự biến động về tỷ giá DN có thể gặp bất lợi về tỷ giá. Do vậy, nhu cầu dự phòng rủi ro tỷ giá là một nhu cầu tất yếu trong KDXNK.

Thêm vào đó, theo Quyết định số 37/1998/QĐ-TTG ban hành ngày 14/02/1998: “Khi có nhu cầu chi ngoại tệ trong tương lai để thanh toán cho các giao dịch phù hợp với quy định quản lý ngoại hối, các tổ chức kinh tế, cơ quan hành chính sự nghiệp, các tổ chức chính trị xã hội Việt Nam có quyền được ký hợp đồng mua bán ngoại tệ kỳ hạn với tổ chức tín dụng theo tỷ giá trong biên độ do Ngân hàng Nhà nước quy định”.

Tuy nhiên, chế độ kế toán hiện nay chưa có các hướng dẫn hạch toán cụ thể trong trường hợp DN sử dụng công cụ phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá. Do vậy, khi DN có nhu cầu và thực tế phát sinh nghiệp vụ thì gặp không ít khó khăn, lúng túng cho quá trình hạch toán.

- Thứ sáu, về trình bày và công bố thông tin

Theo quy định hiện hành, đến thời điểm cuối kỳ DN phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ. Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ bao gồm:

- Tiền mặt, các khoản tương đương tiền, tiền gửi có kỳ hạn bằng ngoại tệ;

- Các khoản nợ phải thu, nợ phải trả có gốc ngoại tệ, ngoại trừ:

+ Các khoản trả trước cho người bán và các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hoá, dịch vụ và DN sẽ phải nhận lại các khoản trả trước bằng ngoại tệ thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

+ Các khoản người mua trả tiền trước và các khoản doanh thu nhận trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc doanh nghiệp không thể cung cấp hàng hoá, dịch vụ và sẽ phải trả lại các khoản nhận trước bằng ngoại tệ cho người mua thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

- Các khoản đi vay, cho vay dưới mọi hình thức được quyền thu hồi hoặc có nghĩa vụ hoàn trả bằng ngoại tệ.

- Các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng ngoại tệ; Các khoản nhận ký cược, ký quỹ phải hoàn trả bằng ngoại tệ.

Về bản chất, các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ hoặc nhận ký cược, ký quỹ cũng có tính chất như các khoản phải thu, phải trả, cũng liên quan đến giá trị hàng nhập hoặc hàng xuất.

Vì vậy, việc loại trừ các khoản ứng trước hoặc nhận ứng trước mà không loại trừ các khoản ký cược, ký quỹ hoặc nhận ký cược, ký quỹ là không thống nhất trong cách hạch toán.

- Bên cạnh đó, thông tin trình bày trên BCTC như hiện nay chưa phản ánh chính xác thực trạng lợi nhuận và tình hình tài chính của DN.

Việc chuyển đổi các khoản mục có gốc ngoại tệ cuối kỳ theo quy định của Việt Nam hiện nay là theo phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ dựa trên cơ sở nguyên tắc giá gốc, tuy nhiên yêu cầu thận trọng lại chưa được coi trọng đầy đủ và việc đánh giá theo giá trị hợp lý chưa được quan tâm.

Theo quy định hiện hành, cuối kỳ DN phải đánh giá lại số dư các khoản tiền tệ có gốc ngoại tệ, công nợ phải thu, phải trả theo tỷ giá quy định. Các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ được báo cáo theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch. Như vậy, đối với hàng tồn kho có gốc ngoại tệ sẽ không được đánh giá lại theo tỷ giá cuối kỳ báo cáo. Việc hạch toán theo quy định này chưa phản ánh được chính xác tình hình tài chính của DN và do vậy, thông tin cung cấp cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng sẽ phần nào bị hạn chế.

Tóm lại, về vấn đề cung cấp thông tin, việc ghi nhận hàng tồn kho, cách trình bày BCTC như hiện nay sẽ không phản ánh được chính xác thực trạng tài chính của DN và sẽ gây khó khăn cho các nhà quản trị trong việc đánh giá tình hình tài chính của DN.

- Bên cạnh đó, lợi nhuận trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của DN hiện nay là lợi nhuận kế toán, bao gồm lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh, từ hoạt động tài chính và các hoạt động khác, trong đó bao gồm cả lãi lỗ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ.

Chênh lệch tỷ giá là vấn đề phức tạp đối với DN khi hạch toán và xử lý trong kế toán. Trong đó khoản chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ là khoản chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện, nó có thể tạo ra một khoản “lãi giả” (lãi do chênh lệch) hay một khoản “lỗ giả” (lỗ do chênh lệch) gây khó khăn cho nhà đầu tư trong việc đọc và phân tích BCTC của DN. BCTC như hiện nay chưa cung cấp thông tin đầy đủ và minh bạch cho các nhà đầu tư.

2.2. Tổng quan tình hình và các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

2.2.1. Tổng quan về các Doanh nghiệp hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu

Hoạt động KDXNK về bản chất cũng là hoạt động kinh doanh, tuy nhiên do những đặc điểm riêng của hoạt động xuất nhập khẩu nên những DN hoạt động KDXNK sẽ có những đặc điểm sau:

Đặc điểm về nguồn vốn của các DN kinh doanh xuất nhập khẩu

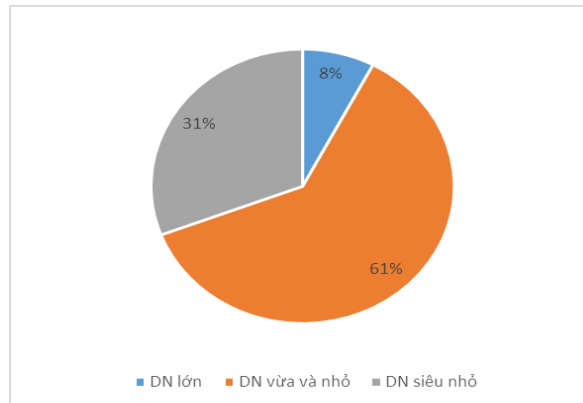
Nguồn vốn của các DN có hoạt động KDXNK có thể từ nhiều nguồn khác nhau:.

- Vốn của DN được đầu tư từ các chủ sở hữu trong nước
- Vốn của DN hình thành từ 100% vốn đầu tư nước ngoài.

- Vốn của DN một phần được huy động từ các chủ sở hữu, một phần từ nguồn vốn vay. Đối với các DN có hoạt động KDXNK, trong quá trình hoạt động có thể thiếu vốn và lúc này DN có thể vay các ngân hàng, tổ chức tín dụng sử dụng cho mục đích mua sắm tài sản, thanh toán công nợ,...

Tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh, xét về cơ cấu vốn, các DN KDXNK có thể là các DN siêu nhỏ, DN vừa và nhỏ hoặc các DN lớn.

Trong số các DN khảo sát, xét về cơ cấu vốn, tỷ lệ các DN như sau:



Biểu 2.1: Biểu đồ phân tích loại DN theo cơ cấu vốn

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả điều tra khảo sát)

Đặc điểm về mặt hàng kinh doanh

Mặt hàng kinh doanh của các DN có hoạt động KDXNK thường là những mặt hàng Việt Nam có lợi thế so sánh trên thị trường quốc tế. Việt Nam là quốc gia có lợi thế về thị trường lao động do số lượng lao động dồi dào, chi phí nhân công thấp, bên cạnh đó là ưu thế về tài nguyên thiên nhiên trong một số lĩnh vực. Do vậy, các mặt hàng xuất khẩu của Việt Nam thường là những mặt hàng có chi phí lao động chiếm tỷ lệ cao hoặc là những sản phẩm Việt Nam có lợi thế do các đặc điểm về tài nguyên thiên nhiên,.... như: cà phê, dầu thô, thủy sản, dệt may,...

Các mặt hàng nhập khẩu thường là những mặt hàng phục vụ nhu cầu trong nước mà các DN Việt Nam chưa đáp ứng được hoặc chưa đáp ứng đủ các yêu cầu về số lượng và chất lượng do hạn chế về khả năng sản xuất vì yếu tố con người cũng như các yếu tố về công nghệ như: điện thoại, ô tô, sắt thép, máy móc thiết bị, dụng cụ,... hoặc những mặt hàng phục vụ cho nhu cầu sản xuất theo đặc điểm của các DN trong nước như: nguyên phụ liệu dệt may,... vì một trong các mặt hàng chủ lực của DN xuất khẩu Việt Nam là gia công may mặc cho các DN nước ngoài,...

Đặc điểm về nhu cầu dự trữ, mua bán ngoại tệ phục vụ mục đích thanh toán

Khác với các DN hoạt động kinh doanh trong nước, trong KDXNK, mọi DN đều có nhu cầu về mua, bán ngoại tệ để phục vụ mục đích thanh toán. Vì vậy, các

DN sẽ phải có hoạt động mua bán ngoại tệ với các ngân hàng, tổ chức tín dụng để phục vụ cho nhu cầu thanh toán công nợ. Việc dự trữ công nợ của DN sẽ phải tuân theo các quy định về quản lý ngoại hối của ngân hàng Nhà nước tại các thời điểm. Có những giai đoạn của nền kinh tế, việc mua bán ngoại tệ của DN gặp nhiều khó khăn. Vì vậy, nhu cầu dự trữ, mua bán ngoại tệ là nhu cầu thực tế của các DN để hoạt động KDXNK có thể liên tục, hiệu quả và không bị gián đoạn.

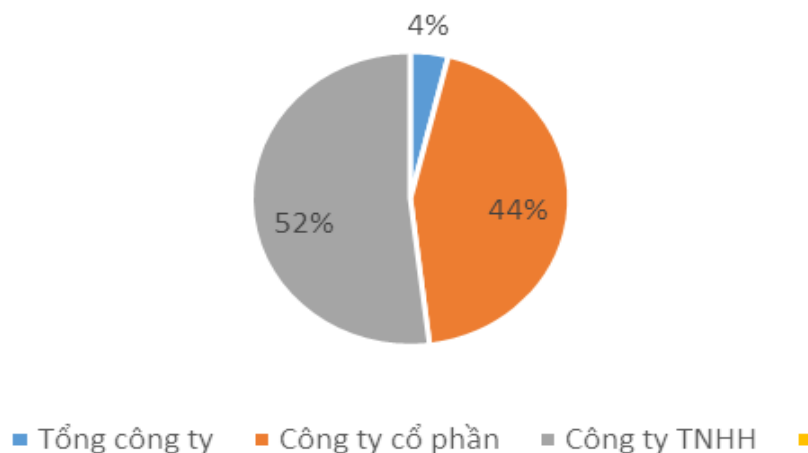
Trong giai đoạn hiện nay, các DN hoạt động KDXNK có thể dự trữ ngoại tệ tại các ngân hàng, tổ chức tín dụng phục vụ cho nhu cầu thanh toán tiếp theo mà không bắt buộc phải mua, bán lại ngay cho ngân hàng như yêu cầu quản lý của ngân hàng trong các giai đoạn trước đây.

Ngoài những đặc điểm riêng, các DN hoạt động KDXNK có những đặc điểm về tổ chức quản lý, đặc điểm kế toán như sau:

Xét đặc điểm về tổ chức quản lý của các DN có hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu:

Các công ty có hoạt động KDXNK có thể tổ chức bộ máy quản lý kinh doanh theo mô hình Công ty (công ty tư nhân, công ty cổ phần) hoặc Tổng công ty.

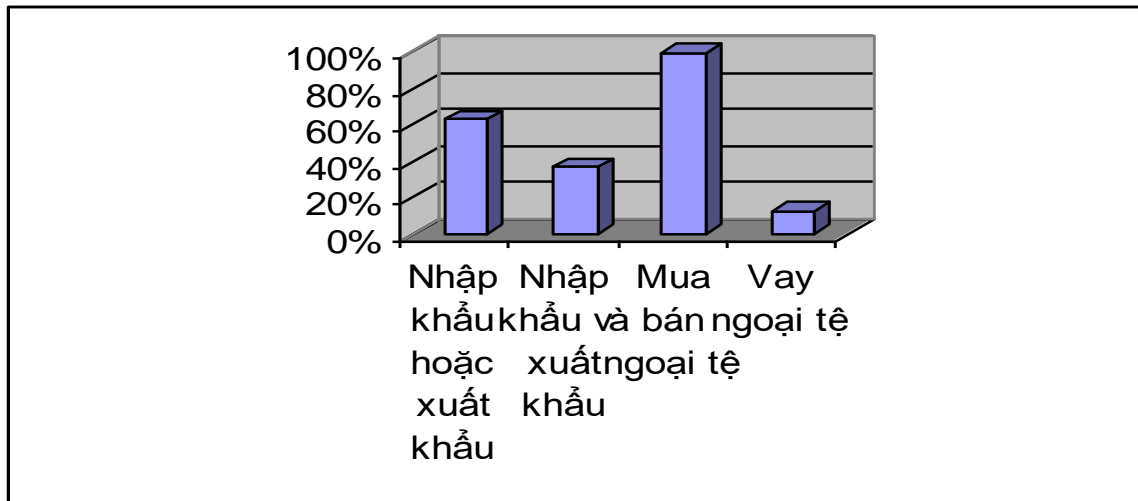
Quá trình khảo sát tìm hiểu thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK được tác giả tiến hành bằng các phương pháp điều tra, phỏng vấn. Số phiếu điều tra phát ra là 125 phiếu, số phiếu hợp lệ thu về là 104 phiếu, việc điều tra được tiến hành tại các DN (phụ lục 1.1) thuộc các loại hình khác nhau và thuộc các ngành nghề kinh doanh khác nhau, cụ thể:



Biểu 2.2: Biểu đồ phân tích các DN khảo sát theo loại hình

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả điều tra khảo sát)

Xét đặc điểm về lĩnh vực hoạt động và loại giao dịch ngoại tệ:



*Biểu 2.3: Biểu đồ phân tích các DN khảo sát theo loại giao dịch ngoại tệ
(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả điều tra khảo sát)*

Trong số các DN khảo sát: 100% DN có hoạt động xuất, nhập khẩu trực tiếp (trong đó 62,5% số DN có hoạt động xuất khẩu hoặc nhập khẩu, 37,5% số DN vừa có hoạt động nhập khẩu và xuất khẩu), và 6,7% số DN này có tham gia hoạt động xuất, nhập khẩu ủy thác (giao ủy thác, nhận ủy thác).

+ Bên cạnh đó, 100% tất cả các DN đều có các giao dịch mua, bán ngoại tệ phục vụ hoạt động KDXNK

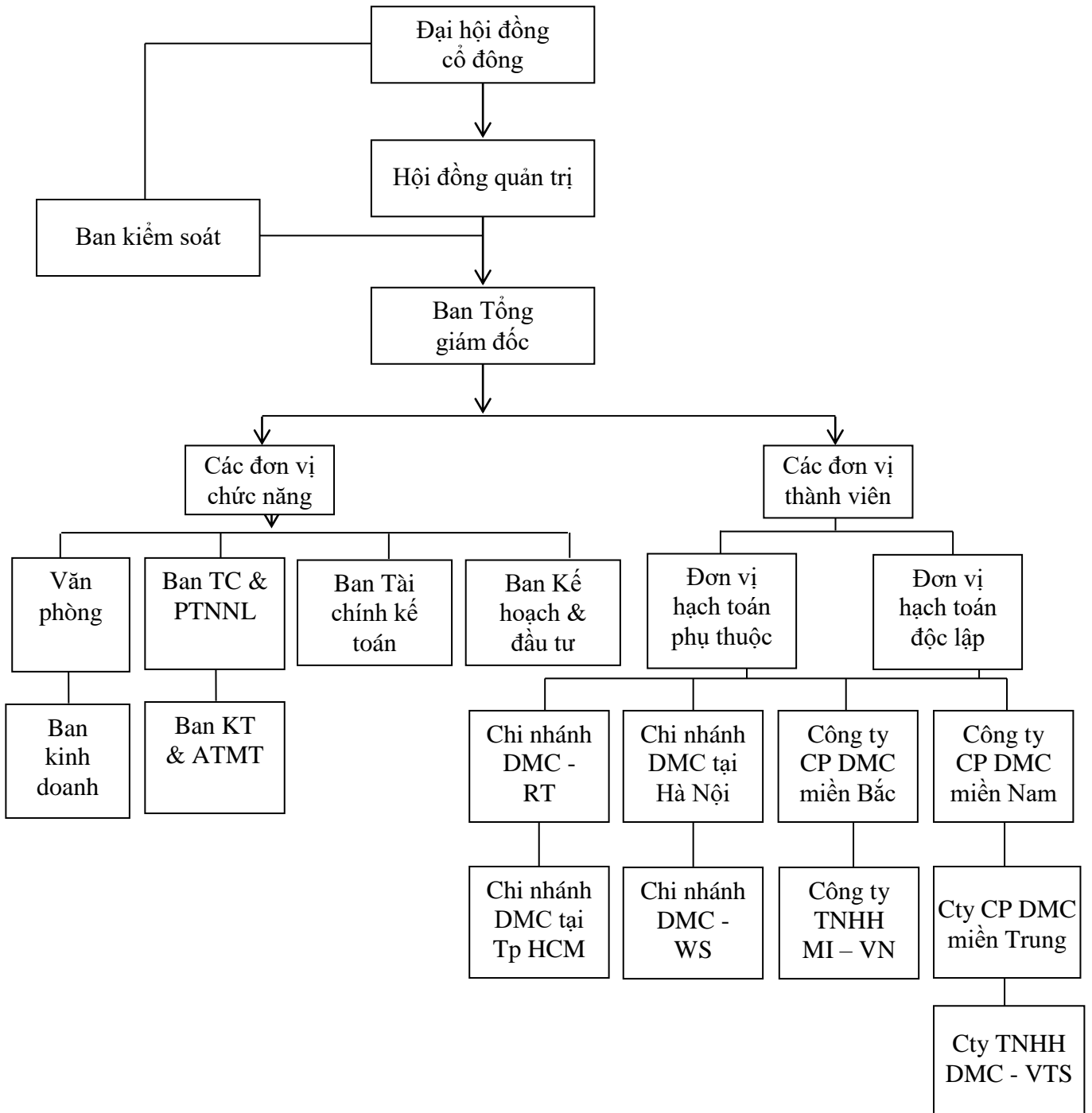
+ Đối với hoạt động vay ngoại tệ, căn cứ vào quy định của pháp lệnh ngoại hối, không phải tất cả các DN có nhu cầu đều có thể vay ngoại tệ mà phải thỏa mãn những điều kiện nhất định liên quan đến ngoại tệ DN có thể thu thông qua hoạt động xuất khẩu tại thời điểm vay vốn. Chính vì vậy, số lượng DN có hoạt động vay ngoại tệ không nhiều, chiếm tỷ lệ 13% trong số các DN khảo sát.

Cơ cấu tổ chức quản lý theo từng hình thức như sau:

✓ *Nếu theo hình thức Tổng công ty*

Tổng công ty có cơ cấu tổ chức quản lý gồm: Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát, Tổng Giám đốc, các Phó tổng giám đốc, Kế toán trưởng và bộ máy giúp việc.

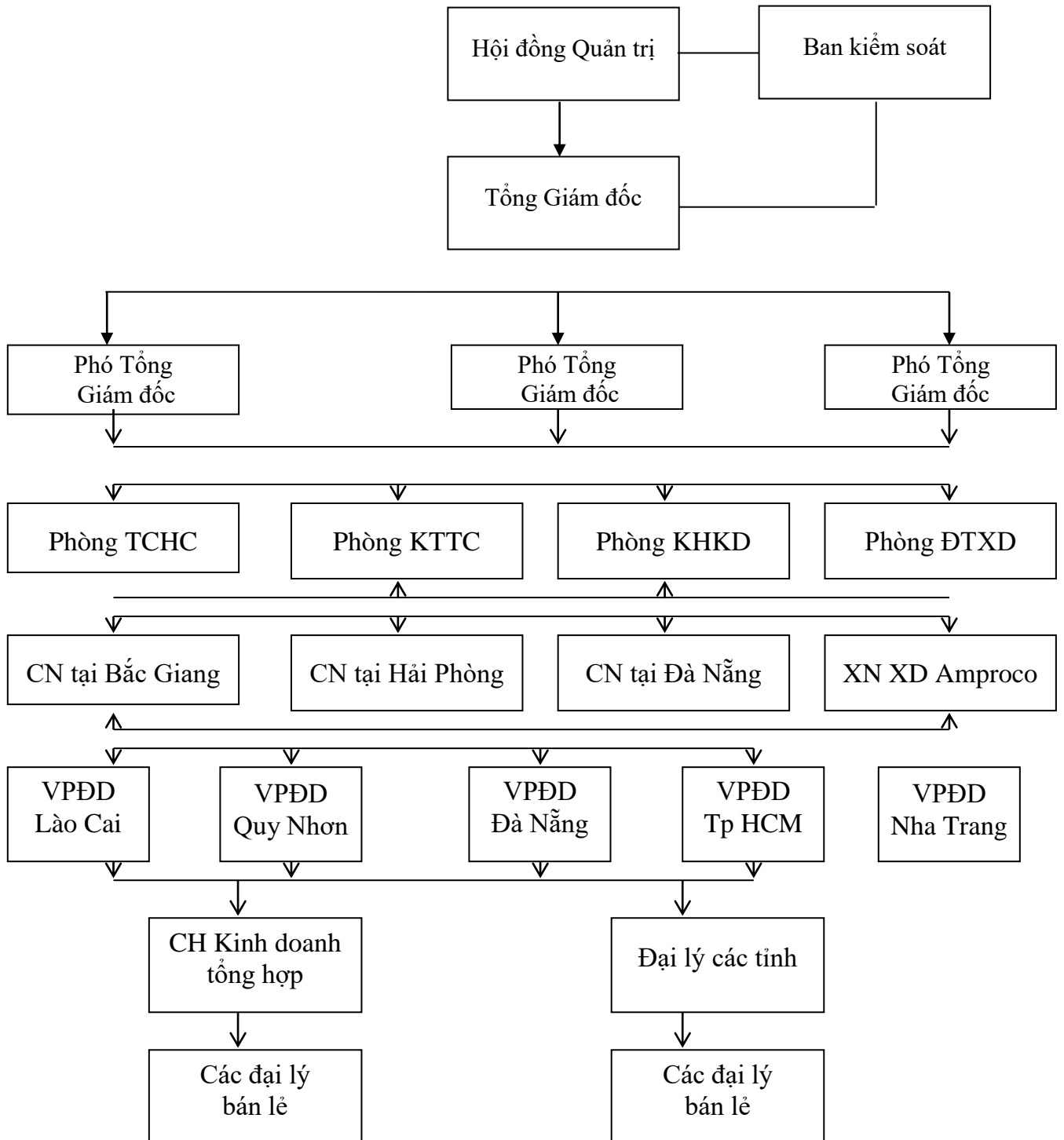
Dưới Tổng công ty có các đơn vị thành viên có thể hạch toán độc lập hoặc phụ thuộc, các công ty con, công ty liên kết.



Sơ đồ 2.1: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý tại Tổng công ty dung dịch khoan và hóa phẩm dầu khí

- Nếu theo hình thức Công ty cổ phần

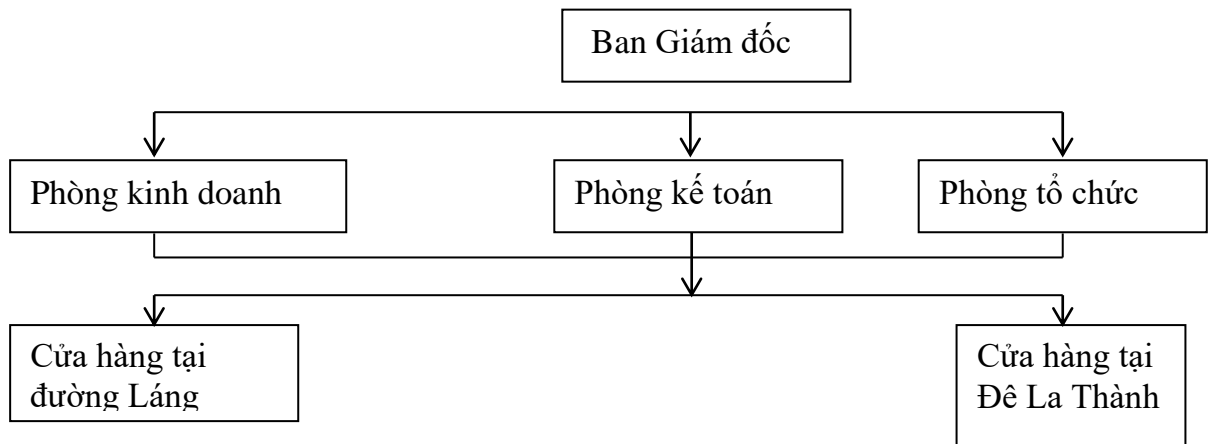
Đứng đầu và chịu trách nhiệm quản lý đơn vị là Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát, ban Giám đốc. Dưới công ty là các chi nhánh, đơn vị trực thuộc và có sự phân cấp quản lý rõ ràng.



Sơ đồ 2.2: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý tại Công ty cổ phần vật tư nông sản

✓ Nếu theo hình thức công ty TNHH:

Đứng đầu là Ban Giám đốc, trực thuộc là các phòng ban dưới sự chỉ đạo trực tiếp của Ban giám đốc.



Sơ đồ 2.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý tại Công ty TNHH Đại La Thành

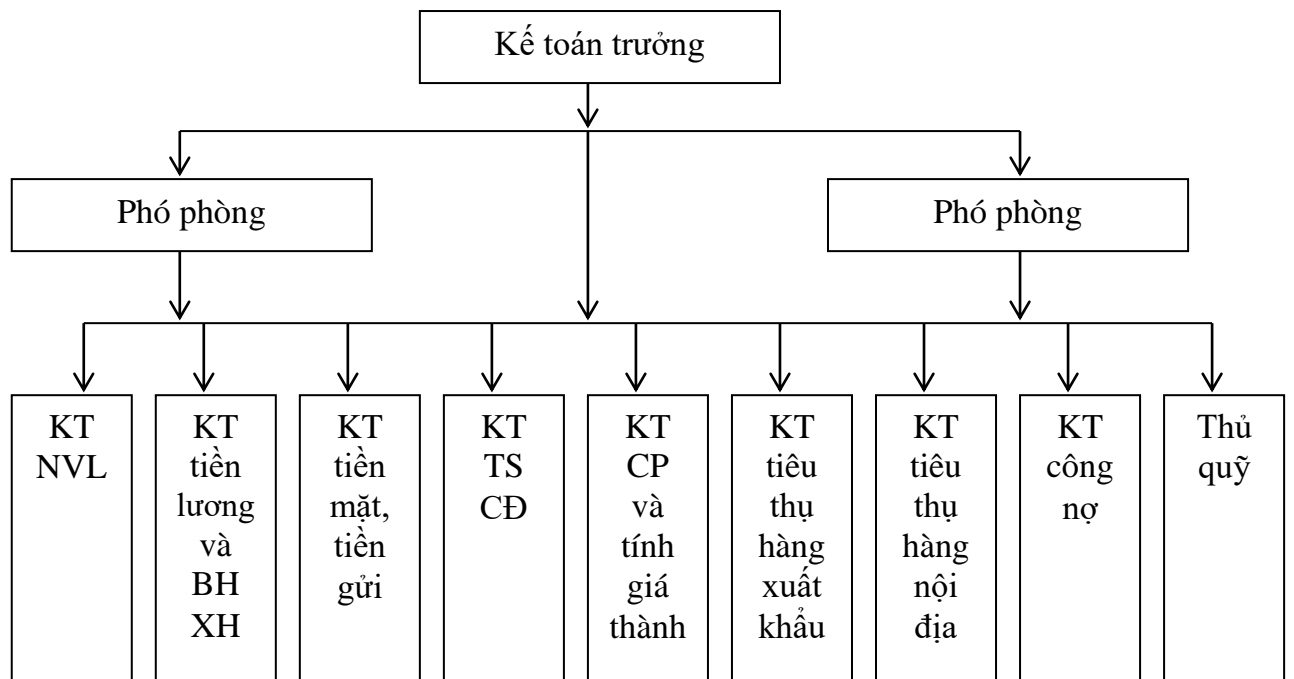
Đặc điểm về tổ chức công tác kế toán

Tùy thuộc vào quy mô hoạt động, sự phân cấp quản lý cũng như trình độ tổ chức quản lý, bộ máy kế toán tại các DN có hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu thường được tổ chức theo các hình thức sau:

Hình thức tổ chức bộ máy kế toán tập trung:

Đối với các DN lựa chọn hình thức tổ chức bộ máy kế toán theo kiểu tập trung, toàn bộ công tác kế toán sẽ được tiến hành tập trung tại DN.

Theo hình thức này, tại các đơn vị phụ thuộc (nếu có) sẽ chỉ tiến hành công tác tập hợp chứng từ phát sinh tại đơn vị, sau đó toàn bộ chứng từ sẽ được chuyển về phòng kế toán của công ty. Toàn bộ quá trình xử lý chứng từ, hạch toán và lập BCTC sẽ được tiến hành tập trung tại phòng kế toán của DN.



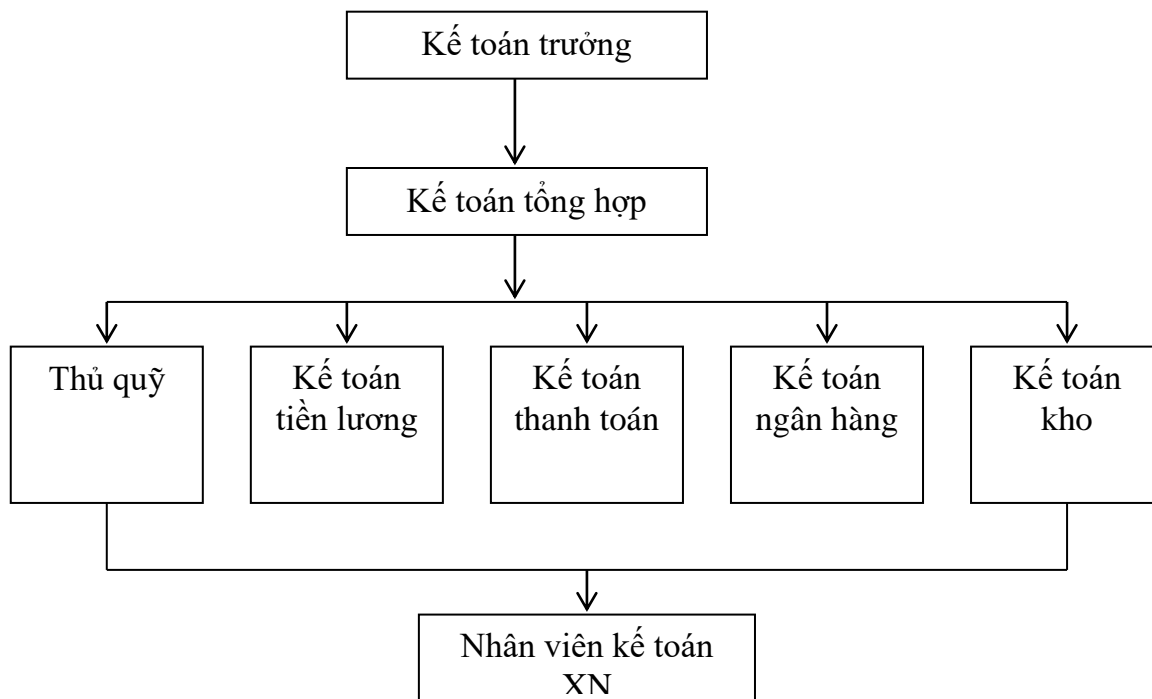
Sơ đồ 2.4: Sơ đồ bộ máy kế toán Tổng công ty may 10

Hình thức tổ chức bộ máy kế toán hỗn hợp:

Đối với các DN có các đơn vị hạch toán trực thuộc tại nhiều địa bàn, quy mô hoạt động của các đơn vị phụ thuộc lớn thì thường tổ chức bộ máy kế toán theo kiểu hỗn hợp.

Theo hình thức này, tại DN vừa có các đơn vị hạch toán độc lập, vừa có các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

Tại các đơn vị hạch toán độc lập, kế toán tại đơn vị sẽ tổ chức công tác kế toán tại đơn vị đầy đủ từ khâu tập hợp chứng từ, ghi sổ và lập báo cáo kế toán về tình hình hoạt động của đơn vị, sau đó, báo cáo sẽ được chuyển về phòng kế toán của công ty, Tổng công ty để tập hợp. Còn tại các đơn vị hạch toán phụ thuộc sẽ chỉ tiến hành công tác tập hợp chứng từ rồi chuyển về phòng kế toán, công việc ghi sổ, lập BCTC sẽ do phòng kế toán trung tâm thực hiện.



Sơ đồ 2.5: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán Tổng công ty may Đức Giang

Đặc điểm chính sách kế toán tại các DN:

Tại các DN, công tác kế toán được thực hiện trên cơ sở tuân thủ theo các quy định của Nhà nước như sau:

- Luật kế toán số 88/2015/QH 13 ngày 20/11/2015 của Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam.

- Chuẩn mực kế toán

Ngoài luật kế toán, kế toán nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ nói riêng

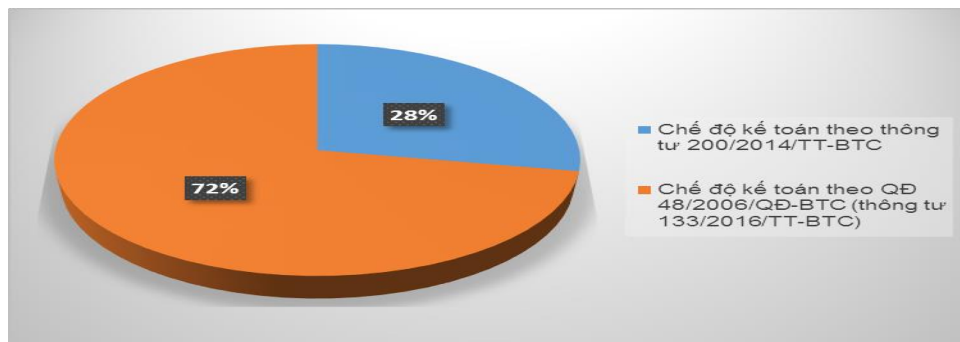
tại các DN phải tuân theo hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam. Qua 5 đợt ban hành, hiện nay hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam bao gồm 26 chuẩn mực kế toán. Liên quan đến các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, kế toán các giao dịch ngoại tệ trong DN chịu sự chi phối của các chuẩn mực sau:

- + VAS 10: Ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá hối đoái
- + VAS 14: Doanh thu, thu nhập khác
- + VAS 16: Chi phí đi vay
- + VAS 21: Trình bày BCTC

- Ngoài luật kế toán và chuẩn mực kế toán, kế toán tại các DN còn chịu sự chi phối của chế độ kế toán được ban hành theo các quy định:

+ Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 và thông tư 53/2016/TT-BTC sửa đổi thông tư 200 hướng dẫn chế độ kế toán DN.

+ QĐ 48/2006/QĐ-BTC hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa và từ ngày 01/01/2017 là thông tư 133/2016/TT-BTC ngày 26/8/2016 của Bộ Tài chính.

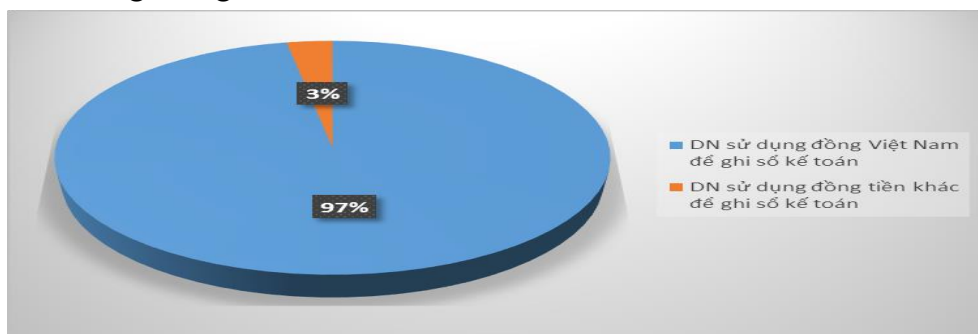


Biểu đồ 2.4: Biểu đồ phân tích chế độ kế toán các DN áp dụng

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả điều tra khảo sát)

Trong số các DN khảo sát, nhiều trường hợp các DN siêu nhỏ, DN quy mô vừa và nhỏ nhưng vẫn lựa chọn chế độ kế toán theo thông tư 200/2014/TT-BTC, tỷ lệ số DN lựa chọn chế độ kế toán theo thông tư 200/2014/TT-BTC là 72%.

- Về đồng tiền ghi sổ



Biểu đồ 2.5: Biểu đồ phân tích đồng tiền các DN khảo sát sử dụng để ghi sổ kế toán

(Nguồn: Tổng hợp từ kết quả điều tra khảo sát)

2.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

2.2.2.1. Các nhân tố bên ngoài Doanh nghiệp

- Quy định của Nhà nước

Công cụ, chính sách vĩ mô của Nhà nước là nhân tố quan trọng mà các DN KDXNK phải nắm rõ và tuân theo vô điều kiện bởi nó thể hiện ý chí của Nhà nước nhằm bảo vệ lợi ích chung của mọi tầng lớp trong xã hội. Các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tiến hành giữa các chủ thể giữa các quốc gia khác nhau, bởi vậy nó chịu sự tác động của các chính sách, chế độ luật pháp ở quốc gia nơi DN hoạt động và đồng thời cũng phải tuân theo những quy định của luật pháp quốc tế chung.

Bên cạnh các công cụ, chính sách tác động đến các giao dịch ngoại tệ, các công cụ mà Nhà nước sử dụng tác động, chi phối đến kế toán các giao dịch ngoại tệ gồm: luật, chuẩn mực, chế độ kế toán,..., các chính sách quản lý ngoại hối của Nhà nước.

Liên quan đến các giao dịch ngoại tệ, chỉ trong khoảng thời gian 15 năm qua (từ năm 2002 đến nay), ngoài chuẩn mực, chế độ kế toán cũng đã nhiều thay đổi. Ngoài ra, Bộ Tài chính còn ban hành một loạt thông tư (thông tư 105/2003/TT-BTC hướng dẫn VAS 10, thông tư 201/2009/TT-BTC, thông tư 179/2012/TT-BTC) hướng dẫn kế toán các giao dịch ngoại tệ.

Mỗi quy định ban hành trong từng giai đoạn lại có những sửa đổi, bổ sung, thay đổi các nội dung liên quan đến kế toán các giao dịch ngoại tệ. Chính vì vậy, kế toán các giao dịch ngoại tệ trong từng giai đoạn, từng thời điểm sẽ chịu sự tác động, chi phối của các quy định liên quan trong từng thời kỳ.

- Tác động của tỷ giá hối đoái

Thông qua việc phản ánh tương quan giá trị của đồng tiền của các nước khác nhau mà tỷ giá hối đoái đóng vai trò nhất định trong việc tác động đến các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK.

Trong trường hợp tỷ giá hối đoái tăng lên, nếu như không có các nhân tố ảnh hưởng khác thì việc tăng tỷ giá sẽ khuyến khích nhập khẩu vì hàng nhập khẩu trở nên rẻ hơn so với giá cả trong nước. Tuy nhiên, nếu tỷ giá tăng lên sẽ gây nhiều bất lợi cho xuất khẩu vì xuất khẩu trở nên đắt hơn và do vậy DN sẽ khó xuất khẩu hơn.

Về mặt kế toán, kế toán cần theo dõi chặt chẽ sự biến động của tỷ giá hối đoái để phục vụ cho việc ghi nhận các giao dịch ngoại tệ. Bên cạnh đó, sự biến động của tỷ giá hối đoái còn ảnh hưởng đến việc đánh giá lại các khoản mục tiền tệ

ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ. Vì vậy, tỷ giá cần được theo dõi thường xuyên phục vụ cho việc ghi nhận giao dịch cũng như trình bày thông tin trên BCTC.

- Sự hòa nhập và hội nhập với nền kinh tế, kế toán khu vực và thế giới

Việc tham gia vào các tổ chức thương mại như: AFTA, APEC, WTO sẽ có ảnh hưởng lớn đến hoạt động KDXNK của các DN Việt Nam. Thực tế cho thấy, việc gia nhập các tổ chức này đã góp phần giúp các DN Việt Nam hội nhập ngày càng sâu rộng vào nền kinh tế thế giới, các giao dịch kinh doanh xuất khẩu, nhập khẩu diễn ra ngày càng mạnh mẽ, nhiều cả về số lượng và giá trị giao dịch do các yêu cầu về hội nhập, về dỡ bỏ hàng rào thuế quan, giữa các nền kinh tế.

Sự hội nhập về kinh tế đòi hỏi kéo theo đó đòi hỏi sự hòa hợp trong các lĩnh vực, trong đó có lĩnh vực kế toán. Chính vì vậy, kế toán Việt Nam vẫn đang phải tiếp tục có sự bổ sung, hoàn thiện về kế toán nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ nói riêng cho phù hợp với bối cảnh kinh tế và hội nhập về kế toán.

2.2.2.2. Các nhân tố bên trong Doanh nghiệp

- Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, quy mô hoạt động của DN

Mỗi DN sẽ có đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, mặt hàng kinh doanh, quy mô hoạt động,... khác nhau và những yếu tố này sẽ tác động đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong DN. Quy mô giao dịch ngoại tệ (số lượng, giá trị giao dịch) sẽ ảnh hưởng đến quyết định của kế toán trong việc lựa chọn cách thức lựa chọn tỷ giá để ghi nhận giao dịch ngoại tệ,

Ngoài ra, đặc điểm về hoạt động KDXNK của DN như: phương thức nhập khẩu, phương thức thanh toán,... cũng tác động rất lớn đến công việc ghi chép của kế toán. Trong các giao dịch ngoại tệ, mỗi phương thức nhập khẩu (xuất nhập khẩu trực tiếp, xuất nhập khẩu ủy thác, xuất nhập khẩu theo giá CIF, FOB,...), phương thức thanh toán (điện chuyển tiền, L/C,...), hình thức thanh toán (trả trước, trả ngay, trả sau,...) sẽ ảnh hưởng đến thời điểm ghi chép, cách ghi nhận giao dịch của kế toán.

- Trang bị vật chất kỹ thuật của DN

Kế toán các giao dịch ngoại tệ là hoạt động phức tạp đòi hỏi phải có sự theo dõi, ghi chép và phản ánh thường xuyên các giao dịch. Trong bối cảnh nền kinh tế hiện nay, sự biến động của tỷ giá phát sinh thường xuyên và tác động rất lớn đến tình hình tài chính của DN, kế toán phải tra cứu, ghi nhận tác động của sự thay đổi tỷ giá, ghi nhận các bút toán xử lý chênh lệch tỷ giá và ảnh hưởng của nó đến tình

hình tài chính của DN và yếu tố về trang thiết bị kỹ thuật (máy vi tính, phần mềm kế toán,) là một yếu tố vô cùng quan trọng tác động đến công việc của kế toán đặc biệt nhiều trường hợp các DN xử lý, đánh giá lại khoản mục tiền tệ ngoại tệ hàng ngày thì việc hỗ trợ từ trang thiết bị kỹ thuật là hết sức cần thiết.

- Sự am hiểu về hệ thống pháp lý quốc tế

Việc am hiểu về hệ thống pháp lý quốc tế sẽ ảnh hưởng lớn đến hiệu quả của hoạt động KDXNK. Nếu nhân viên trong DN có sự hiểu biết về pháp luật quốc tế, hoạt động KDXNK sẽ được thực hiện theo kế hoạch, hạn chế được những rủi ro, mất mát về ngoại tệ có thể gặp phải và do đó sẽ giúp cho công tác kế toán được thuận lợi hơn.

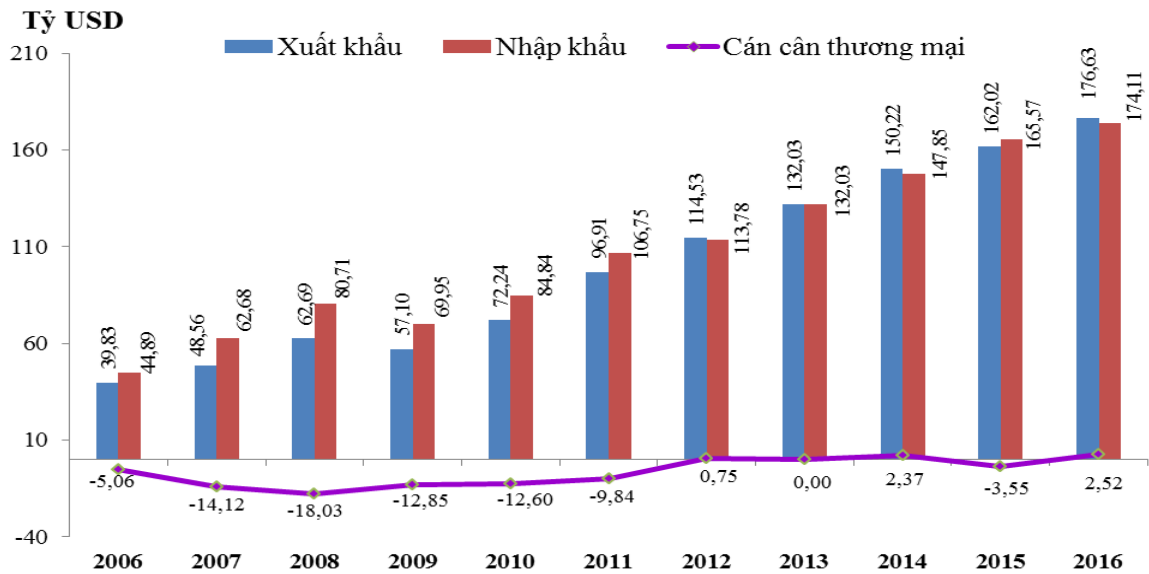
- Trình độ của nhân viên kế toán

Trình độ chuyên môn, năng lực làm việc của mỗi thành viên trong bộ máy kế toán là yếu tố quan trọng, quyết định ảnh hưởng đến hiệu quả của công tác kế toán của mỗi DN. Trong bối cảnh các quy định về kế toán các giao dịch ngoại tệ thường xuyên có sự thay đổi, bổ sung thì khả năng chuyên môn của kế toán, khả năng tự học hỏi, cập nhật thông tin sẽ giúp cho công tác kế toán nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ nói riêng được chính xác, đảm bảo đúng quy định góp phần cung cấp thông tin chính xác và đầy đủ về tình hình tài chính của DN.

Bên cạnh đó, đối với các quy định về kế toán các giao dịch ngoại tệ, việc lựa chọn các quy định cụ thể nào để thực hiện, hình thành chính sách kế toán của DN (loại tỷ giá sử dụng để quy đổi giao dịch ngoại tệ, phương pháp xuất quỹ ngoại tệ,...) sao cho việc ghi chép của kế toán được thuận lợi, đơn giản,... sẽ đòi hỏi trình độ cũng như nhận thức của nhân viên kế toán.

2.3. Thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN Việt Nam hiện nay

Tính đến hết 12 tháng/2016 tổng kim ngạch xuất nhập khẩu cả nước đạt hơn 350,74 tỷ USD, tăng 7,1%, tương ứng tăng gần 23,16 tỷ USD so với cùng kỳ năm trước. Trong đó, xuất khẩu đạt hơn 176,63 tỷ USD, tăng 9%, tương ứng tăng gần 14,62 tỷ USD; nhập khẩu đạt hơn 174,11 tỷ USD, tăng 5,2%, tương ứng tăng hơn 8,54 tỷ USD.



Biểu đồ 2.6: Kim ngạch xuất nhập khẩu hàng hóa từ năm 2006-2016

(Nguồn: Tổng cục Hải quan)

Nhìn chung, các giao dịch ngoại tệ trong các DN KDXNK ngày càng tăng cả về số lượng và giá trị các giao dịch và kế toán các giao dịch ngoại tệ tại các DN cũng tăng lên đáng kể và tính phức tạp cũng tăng theo, cụ thể như sau:

2.3.1. Ghi nhận giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

Kế toán các DN Việt Nam hiện nay ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK theo quan điểm hai giao dịch giống như quan điểm của chuẩn mực kế toán quốc tế, nghiệp vụ thanh toán được xem xét tách biệt với nghiệp vụ nhập khẩu, xuất khẩu trước đó và chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình thanh toán sẽ được ghi nhận vào hoạt động tài chính trong kỳ. Việc ghi nhận giao dịch ngoại tệ, các đối tượng kế toán qua khảo sát thực tế cụ thể như sau:

- Về đồng tiền ghi sổ:

Đồng tiền ghi sổ tại các DN Việt Nam hiện nay được ghi nhận theo quan điểm kết hợp tức là kế toán tại các DN sẽ sử dụng đồng Việt Nam (đồng tiền của nước sở tại) làm đồng tiền ghi sổ. Trong trường hợp các giao dịch chủ yếu phát sinh bằng đồng tiền khác với đồng Việt Nam thì có thể sử dụng đồng tiền đó (đồng tiền chức năng) làm đồng tiền ghi sổ. Kết quả khảo sát vấn đề này thực tế như sau:

Tất cả 100% các DN có vốn đầu tư trong nước được khảo sát có nhiều hoặc ít giao dịch ngoại tệ trong KDXNK đều sử dụng đồng tiền ghi sổ là đồng Việt Nam.

Trong số các DN có vốn đầu tư nước ngoài được tiến hành khảo sát có sử dụng ngoại tệ, 2% DN sử dụng đồng USD Mỹ, 1% DN sử dụng đồng USD Hong Kong là đồng tiền ghi sổ.

- Về đồng tiền thanh toán

Trong giao dịch ngoại thương, do vị thế của đồng tiền Việt Nam còn yếu nên đồng tiền của tất cả các DN khảo sát có tham gia hoạt động xuất nhập khẩu sử dụng khi ký kết các hợp đồng ngoại thương thường là các đồng tiền mạnh như: đồng Đô la Mỹ (USD), đồng Euro (EUR), Đồng Yên Nhật (JPN),... Đó là các đồng tiền được yết giá trực tiếp với đồng Việt Nam.

- Về tài khoản sử dụng:

Việc ghi nhận chi phí, thu nhập, công nợ được tất cả các DN ghi nhận vào các tài khoản có liên quan như: TK “Hàng hóa” (TK 156), TK “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” (TK 511), TK “Phải thu của khách hàng” (TK 131), TK “Phải trả người bán” (TK 331), 311, 641, 642,...

100% các DN khảo sát đều phản ánh chênh lệch tỷ giá phát sinh từ các giao dịch trong kỳ vào TK “Doanh thu hoạt động tài chính” (TK 515) đối với lãi tỷ giá và lỗ tỷ giá hạch toán vào TK “Chi phí tài chính (TK 635).

Đối với việc theo dõi chênh lệch tỷ giá trên TK 515 hoặc TK 635, có 37,5% DN không mở chi tiết theo dõi riêng những nội dung này (Công ty cổ phần hóa chất nhựa Plaschem, công ty cổ phần ĐTK,...), các DN còn lại theo dõi và mở chi tiết cho những TK này (Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, Công ty cổ phần vật tư nông sản, công ty cổ phần tập đoàn HIPT, công ty điện tử Meiko, Tổng công ty khoan và hóa phẩm dầu khí...).

Ví dụ, tại công ty Meiko, TK 515 được mở chi tiết như sau:

TK 51501 Lãi ngân hàng

TK 51502: Lãi tỷ giá

TK 51503: Doanh thu hoạt động tài chính khác

Tại Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam (Vinamoto):

TK 5151: Lãi tiền gửi

TK 5152: Lãi chênh lệch tỷ giá

TK 5153: Thu thoái vốn

TK 5154: Doanh thu hoạt động tài chính khác

Đối với theo dõi chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục ngoại tệ cuối kỳ, 71% DN sử dụng TK 413 (Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, Công ty cổ phần HIPT, công ty ĐTK,...). Nhiều DN (29% DN khảo sát) không sử dụng

TK 413 (Công ty cổ phần vật tư nông sản, công ty điện tử Meiko, công ty cổ phần hóa chất nhựa Plaschem,...) do các lý do: sử dụng trực tiếp TK 515 hoặc TK 635 hoặc trường hợp đặc biệt là không đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ.

- Về quy định hạch toán:

Nhìn chung, liên quan đến nguyên tắc hạch toán và việc sử dụng tỷ giá đối với các giao dịch ngoại tệ là một vấn đề phức tạp và hiện nay trong thực tế giữa các DN có các cách hạch toán khác nhau:

+ Đối với các DN, khi phát sinh các giao dịch liên quan đến ngoại tệ, tất cả các DN đều quy đổi ra đồng tiền ghi sổ để ghi chép, phản ánh và cung cấp thông tin. Tuy nhiên, việc xác định loại tỷ giá để quy đổi có sự khác biệt giữa các DN.

Trong số các DN khảo sát, ngoài các DN sử dụng tỷ giá thực tế là tỷ giá mua của ngân hàng khi ghi nhận doanh thu, tỷ giá bán của ngân hàng khi ghi nhận giá trị hàng mua,... tại thời điểm phát sinh khi ghi nhận các nghiệp vụ (Công ty cổ phần vật tư nông sản, công ty cổ phần tập đoàn HIPT, công ty cổ phần ĐTK,...), một số DN khác lại sử dụng tỷ giá thực tế là tỷ giá trên tờ khai hải quan để ghi nhận doanh thu, chi phí (Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, công ty TNHH thương mại Long Biên,...); chỉ có 6,7% số DN sử dụng tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình của ngân hàng để ghi nhận các giao dịch, các đối tượng ngoại tệ (công ty điện tử Meiko, công ty TNHH Nghĩa Phong Hân, công ty TNHH IBM Việt Nam,...)

+ Việc theo dõi nguyên tệ của từng loại ngoại tệ đều được tất cả các DN theo dõi trên các sổ chi tiết một cách đầy đủ.

- Về ghi nhận các giao dịch ngoại tệ

❖ *Đối với hoạt động nhập khẩu và ghi nhận công nợ ngoại tệ*

- Khi ghi nhận chi phí mua và công nợ phải thanh toán: các DN có hoạt động nhập khẩu đều ghi nhận theo tỷ giá thực tế, tuy nhiên loại tỷ giá các DN sử dụng có sự khác nhau:

+ Về tỷ giá sử dụng để ghi nhận: Theo khảo sát, 74% DN hạch toán trên cơ sở tỷ giá bán của ngân hàng thương mại (NHTM) nơi DN mở tài khoản hoặc dự kiến có giao dịch; 19,3% DN khác ghi nhận toàn bộ giá trị hàng mua theo tỷ giá tính thuế nhập khẩu do Hải quan công bố (Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, Công ty cổ phần hóa chất nhựa Plaschem, công ty cổ phần tập đoàn HIPT,...); 6,7% số DN khảo sát sử dụng tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá trung bình của ngân hàng để ghi nhận giá trị hàng mua (Công ty điện tử Meiko sử dụng tỷ giá

trung bình của ngân hàng Vietcombank ngày 01 hàng tháng, công ty TNHH IBM Việt Nam sử dụng tỷ giá được thông báo hàng ngày bởi Bloomberg LP,...).

+ Về giá trị hàng ghi nhận: việc ghi nhận giá trị hàng nhập tại các DN có 2 trường hợp: Trường hợp các DN ghi nhận toàn bộ giá trị tiền hàng và công nợ phải trả trên cơ sở tỷ giá thực tế của ngân hàng nơi DN có giao dịch (chiếm tỷ lệ 78,9%) và không tính đến phần ứng trước của khách hàng; số DN còn lại ghi nhận giá trị tiền hàng và công nợ phải trả có tính đến phần giá trị tiền hàng ứng trước cho người bán với tỷ giá tại thời điểm ứng trước (Công ty cổ phần vật tư nông sản, Tổng công ty dung dịch khoan và hóa phẩm dầu khí, Công ty TNHH Hanoi Doosung Tech....). Ví dụ: Ngày 5/12/2016, Công ty cổ phần ĐTK nhập hàng theo TK 10116087436 từ Cargill International Trading PTE LTD lô hàng trị giá 369.324,21USD với tỷ giá bán ngân hàng 22.650, kế toán ghi:

Nợ TK 156: 8.365.193.356

Có TK 331: 8.365.193.356

- Đối với các chi phí khác bằng ngoại tệ như: lệ phí ngân hàng khi chuyển tiền, phí mở L/C,... qua khảo sát có 6,7% các DN sử dụng tỷ giá trung bình, tất cả các DN còn lại đều hạch toán theo tỷ giá thực tế là tỷ giá bán của ngân hàng nơi phát sinh giao dịch tại thời điểm phát sinh theo quy định hiện hành.

Tuy nhiên, việc ghi nhận những chi phí này cũng có sự khác biệt: 40,3% DN ghi nhận vào giá trị hàng mua (Công ty hóa chất nhựa Plaschem, Công ty cổ phần vật tư nông sản, công ty cổ phần quốc tế ABC ...), 58,7% DN khảo sát lại hạch toán vào chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN hoặc chi phí quản lý kinh doanh (Công ty cổ phần xuất nhập khẩu tạp phẩm, Công ty TNHH MTV xuất nhập khẩu và đầu tư Hà Nội, Tổng công ty may 10, Tổng công ty dung dịch khoan và hóa phẩm dầu khí...) riêng tại Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, những khoản chi phí này lại hạch toán ngay vào chi phí sản xuất trong kỳ (TK 627) mặc dù có thể lô hàng nhập về chưa đưa vào sản xuất hết trong kỳ.

Ví dụ: Ngày 24/12/2015, khi Công ty hóa chất nhựa Plaschem trả tiền hàng cho bên xuất khẩu, ngân hàng thu phí chuyển tiền số tiền 10 USD, thuế GTGT 10%, tỷ giá thực tế của ngân hàng: 22.450, kế toán ghi:

Nợ TK 642(6425): 224.500

Nợ TK 133: 22.450

Có TK 112(1122): 246.950

- Đối với công nợ ngoại tệ:

+ Khi ghi nhận công nợ ngoại tệ, đối ứng với việc ghi nhận chi phí mua hàng, các DN ghi nhận công nợ ngoại tệ theo các loại tỷ giá khác nhau: tỷ giá bán của ngân hàng, tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình của ngân hàng, tỷ giá trên tờ khai hải quan với số tiền tương ứng với giá trị hàng nhập.

+ Khi trả nợ bên xuất khẩu, các DN hạch toán ghi Nợ TK 331 theo tỷ giá ghi sổ (trong đó 40,4% DN xuất quỹ ngoại tệ theo phương pháp thực tế đích danh, số DN còn lại sử dụng phương pháp bình quân gia quyền), chênh lệch tỷ giá phát sinh sẽ được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ.

- Đối với vay ngoại tệ và chi phí lãi vay:

Trong trường hợp có vay ngoại tệ, tất cả các DN đều ghi nhận khoản ngoại tệ vay theo tỷ giá thực tế là tỷ giá bán của ngân hàng tại thời điểm vay. Định kỳ, khi xác định lãi vay phải trả hoặc thực tế khi thanh toán lãi vay, các DN mới hạch toán một lần và sử dụng tỷ giá bán thực tế (hoặc tỷ giá trung bình) của ngân hàng tại thời điểm tính lãi hoặc tại thời điểm thanh toán (công ty cổ phần vật tư nông sản, công ty cổ phần tập đoàn HIPT, công ty cổ phần hóa chất nhựa Plaschem, Tổng công ty may 10, công ty cổ phần ĐTK, công ty TNHH Nghĩa Phong Hân...).

Ví dụ: Ngày 02/12/2016, Công ty cổ phần ĐTK vay 315.951,51 USD ngân hàng Maybank để thanh toán tiền Hợp đồng MGTA-S120176 theo tỷ giá bán của ngân hàng 22.720, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 331: 7.176.206.646

Có TK 311: 7.178.418.307

Có TK 515: 2.211.661

- Ngày 10/6/2016, Công ty cổ phần vật tư nông sản trả nợ vay ngân hàng Techcombank số tiền 1.221.000 USD, tỷ giá xuất quỹ ngoại tệ theo phương pháp thực tế đích danh USD/VND: 22.390, tỷ giá ghi sổ của khoản vay: 22.050, kế toán ghi:

Nợ TK 341(34112008): 26.923.050.000

Nợ TK 635: 415.140.000

Có TK 112(112231): 27.338.190.000

Đối với việc ghi nhận giao dịch ngoại tệ trong hoạt động nhập khẩu ủy thác:

- Đối với chi phí mua hàng và công nợ phải trả:

Trong số các DN nhận ủy thác nhập khẩu, đối với chi phí mua hàng phát sinh các trường hợp sau:

+ 75% DN nhận ủy thác ghi nhận chi phí mua hàng vào giá trị hàng tồn kho của DN mình.

+ 25 % DN ghi nhận vào giá trị hàng nhận giữ hộ.

Tỷ giá thực tế các DN sử dụng để ghi nhận theo khảo sát cũng tương tự như trường hợp DN nhập khẩu trực tiếp, đó có thể là tỷ giá do Hải quan công bố hoặc tỷ giá bán của ngân hàng nơi dự kiến phát sinh giao dịch. Riêng trường hợp đặc biệt tại Công ty điện tử tin học hóa chất, kế toán sử dụng tỷ giá do Bộ Tài chính ban hành để ghi nhận giao dịch ngoại tệ đối với một số đơn vị giao ủy thác.

- Đối với công nợ phải trả.

+ Tại bên nhận ủy thác nhập khẩu: DN ghi nhận công nợ phải trả bên xuất khẩu theo tỷ giá thực tế do Hải quan công bố (50% số DN) hoặc tỷ giá bán của ngân hàng. Khi thanh toán cho người bán, 100% số DN ghi nhận Nợ cho TK phải trả người bán theo tỷ giá ghi sổ.

+ Tại bên giao ủy thác nhập khẩu: DN ghi nhận công nợ phải trả người bán (là bên nhận ủy thác nhập khẩu) theo giá trị hợp đồng tại thời điểm ký hoặc theo tỷ giá thực tế tại thời điểm nhận hàng (nếu trong hợp đồng có điều khoản về xác định lại tỷ giá)

Ví dụ: Ngày 21/1/2016, Công ty điện tử tin học hóa chất chuyển tiền mua thiết bị theo hợp đồng 112314/ELINCO-MJ cho công ty MJ – Tech International phục vụ hợp đồng nhập khẩu ủy thác cho Bộ Tư lệnh cảnh vệ - Bộ Công an (407.162 USD với tỷ giá bán của ngân hàng: 22.440). Trước đó, ngày 18/12/2015, Bộ Tư lệnh cảnh vệ đã ứng trước toàn bộ số tiền cho Công ty điện tử tin học hóa chất số tiền 407.162 USD với tỷ giá tại ngày ứng trước do BTC ban hành là 22.256. Tuy nhiên, toàn bộ giá trị lô hàng được xác định trên cơ sở tỷ giá tại thời điểm ứng trước và DN ghi nhận lô hàng vào hàng tồn kho của DN.

Tại thời điểm nhận ứng trước từ Bộ Tư lệnh cảnh vệ - Bộ Công an, kế toán ghi:

Nợ TK 112: 9.061.797.472

Có TK 131: 9.061.797.472

Tại thời điểm nhập hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 1561: 9.061.797.472

Nợ TK 635: 74.917.808

Có TK 331: 9.136.715.280

Trong số các DN khảo sát, hoa hồng ủy thác hầu hết được các DN nhận ủy thác ghi nhận và thu hồi bằng tiền Việt Nam.

❖ *Đối với hoạt động xuất khẩu và thu hồi công nợ*

✓ Đối với vấn đề ghi nhận thu nhập và công nợ phải thu

-Về tỷ giá sử dụng: Khi ghi nhận doanh thu từ hoạt động xuất khẩu kế toán tại các DN ghi nhận doanh thu vào TK “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ “ (TK 511) bằng cách quy đổi giá trị hàng theo tỷ giá thực tế theo 3 trường hợp sau:

+ 59,6% số DN ghi nhận doanh thu theo tỷ giá mua của ngân hàng nơi DN mở tài khoản hoặc dự kiến phát sinh giao dịch.

+ 16,4% số DN ghi nhận doanh thu theo tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình của ngân hàng

+ 24% số DN còn lại ghi nhận doanh thu theo tỷ giá trên tờ khai hải quan.

-Về doanh thu ghi nhận:

Trong số các DN khảo sát có hoạt động xuất khẩu, doanh thu được ghi nhận theo 2 cách sau:

+ 24% DN hạch toán toàn bộ doanh thu và công nợ phải thu trên cơ sở giá trị hợp đồng theo tỷ giá thực tế tại thời điểm ghi nhận và không tính đến phần tiền khách hàng ứng trước theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước (Công ty cổ phần hóa chất nhựa Plaschem,).

+ 76% DN ghi nhận doanh thu và công nợ theo tỷ giá thực tế nhưng có tính đến phần ứng trước của khách hàng theo tỷ giá thực tế tại thời điểm ứng trước (Công ty cổ phần vật tư nông sản, Tổng công ty may 10, Tổng công ty dung dịch khoan và hóa phẩm dầu khí, Công ty TNHH Hanoi Doosung Tech....).

✓ Đối với các chi phí ngoại tệ khác phát sinh trong quá trình bán hàng: chi phí vận chuyển, phí ngân hàng,... kế toán tại các DN đều ghi nhận theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh vào chi phí bán hàng hoặc chi phí quản lý kinh doanh.

Ví dụ: Ngày 18/6/2016, Công ty cổ phần vật tư nông sản xuất khẩu hàng cho Công ty Mekatrade theo hợp đồng 01/APRO/MKT, số tiền theo hợp đồng 18.870.2 USD, tỷ giá bán của ngân hàng Techcombank USD/VND: 22.340 , kế toán ghi:

Nợ TK 131 (MEKATRADE): 421.560.268

Có TK 5111: 421.560.268

✓ Đối với công nợ phải thu

-Tại thời điểm nhận tiền ứng trước từ khách hàng, kế toán tại các DN ghi nhận công nợ theo tỷ giá thực tế là tỷ giá mua của ngân hàng nơi DN có phát sinh giao dịch hoặc tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng tại thời điểm giao dịch.

- Tại thời điểm xuất khẩu và ghi nhận công nợ, tương ứng với ghi nhận doanh thu, kế toán tại các DN ghi nhận công nợ phải thu khách hàng theo các loại tỷ

giá khác nhau: tỷ giá mua của ngân hàng, tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình của ngân hàng, tỷ giá trên tờ khai hải quan

- Khi thu hồi công nợ, tất cả các DN ghi Có TK 131 theo tỷ giá ghi sổ. Số tiền ngoại tệ nhận được DN ghi nhận theo tỷ giá mua ngoại tệ thực tế tại Ngân hàng nơi DN có giao dịch.

Với các DN trong những trường hợp có phát sinh công nợ phải thu nhiều lần với cùng một đối tượng, tùy từng trường hợp và tùy từng khách hàng nhưng hầu hết các DN đều theo dõi công nợ phải thu theo từng hợp đồng, theo từng lần thanh toán.

Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong giao dịch thanh toán tất cả các DN hạch toán trực tiếp vào doanh thu hoạt động tài chính (TK 515) hoặc chi phí tài chính (TK 635).

Đối với hoạt động xuất khẩu và thu hồi công nợ của hoạt động xuất khẩu ủy thác

✓ Đối với ghi nhận doanh thu

Tại bên nhận ủy thác xuất khẩu, tất cả các DN nhận ủy thác được khảo sát đều ghi nhận phí ủy thác (doanh thu của DN) trên cơ sở tỷ giá ghi nhận tại ngày ký hợp đồng và xác định hoa hồng ủy thác bằng tiền Việt Nam và không có sự thay đổi hay điều chỉnh khi thanh toán thực tế. Khi thanh toán, bên giao ủy thác thanh toán cho bên nhận ủy thác số tiền bằng VND theo thỏa thuận đã ký.

- Đối với công nợ phải thu ngoại tệ

+ Tại bên nhận ủy thác xuất khẩu: Cũng tương tự như hoạt động xuất khẩu trực tiếp, các DN ghi nhận công nợ phải thu bên nhập khẩu trên cơ sở giá trị lô hàng trên hợp đồng ngoại thương đã ký với tỷ giá thực tế phát sinh là tỷ giá do Hải quan công bố hoặc tỷ giá mua do ngân hàng nơi dự kiến phát sinh giao dịch công bố.

❖ *Đối với ngoại tệ mua bán.*

Ngoại tệ được mua bán giữa các DN với các ngân hàng, tổ chức tín dụng thường phát sinh tại các thời điểm sau:

- ✓ Mua ngoại tệ ký quỹ mở L/C phục vụ hoạt động nhập khẩu.
- ✓ Ứng trước cho người bán khi nhập khẩu, nhận tiền khách hàng ứng trước khi xuất khẩu.
- ✓ Thu hồi hoặc thanh toán công nợ ngoại tệ
- ✓ Nhận nợ vay hoặc trả nợ vay ngân hàng.

Khi mua ngoại tệ, các DN hạch toán theo tỷ giá thực tế tại thời điểm mua căn cứ vào tỷ giá bán của ngân hàng nơi DN phát sinh giao dịch.

Trong trường hợp xuất ngoại tệ bán, tỷ giá ghi sổ được 59,6 % DN lựa chọn tính theo phương pháp bình quân gia quyền (Công ty cổ phần tập đoàn HIPT, công ty TNHH Nghĩa Phong Hân, Công ty TNHH Hanoi Doosung Tech.....). Các DN khác lại sử dụng phương pháp thực tế đích danh (Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, Công ty điện tử Meiko, Công ty cổ phần vật tư nông sản,...).

Ví dụ: Ngày 17/6/2015, Công ty cổ phần vật tư nông sản mua 380.000 USD (tỷ giá bán của ngân hàng Techcombank 21.828), kế toán ghi sổ:

Nợ TK 112 (112231): 8.294.640.000

Có TK 112 (112178): 8.294.640.000

Riêng với trường hợp mua ngoại tệ để ký quỹ mở L/C DN sẽ phải theo dõi khoản ký quỹ đó cho đến thời điểm thanh toán cho người bán.

Trước tháng 10/2015, DN sẽ mua ngoại tệ của ngân hàng theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ căn cứ vào tỷ lệ % giá trị lô hàng DN cần ký quỹ theo quy định của hợp đồng ngoại thương và theo dõi vào TK ký quỹ theo quy định

Từ thời điểm ngày 05/10/2015, căn cứ theo thông tư số 15/2015/TT-NHNN, khi DN mua ngoại tệ để ký quỹ trước thời hạn thanh toán từ 03 ngày làm việc trở lên thì ngân hàng, tổ chức tín dụng chỉ được phép bán ngoại tệ kỳ hạn.

Trong thực tế khảo sát với các DN có phát sinh loại giao dịch này (Công ty cổ phần vật tư nông sản, Công ty cổ phần văn phòng phẩm Hồng Hà, công ty cổ phần tập đoàn HIPT, Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, Tổng công ty may 10, công ty cổ phần ĐTK, ...), không có DN nào thực hiện việc mua bán ngoại tệ kỳ hạn để phục vụ cho việc ký quỹ mà tùy thuộc vào từng thời điểm, đối với từng hợp đồng, nghiệp vụ khi ký quỹ có các trường hợp sau:

+ Trường hợp tại thời điểm ký quỹ DN có tồn TGNH ngoại tệ, DN sẽ dùng TGNH ngoại tệ để ký quỹ và ghi nhận vào TK 244.

Riêng trường hợp tại công ty cổ phần ĐTK, kế toán không ghi nhận khoản ký quỹ vào TK 244 mà trừ thẳng vào công nợ với người bán.

Ví dụ: Ngày 01/12/2016, Công ty cổ phần ĐTK vay USD ngân hàng Vietcombank ký quỹ LC theo hợp đồng PO-005/2016-Chicks LC 8472, số tiền 55.282,5 USD theo tỷ giá bán của ngân hàng là 22.720, kế toán ghi:

Nợ TK 331: 1.256.018.400

Có TK 311: 1.256.018.400

+ Trường hợp tại thời điểm ký quỹ DN không có sẵn ngoại tệ thì DN sẽ ghi nhận khoản ký quỹ bằng đồng Việt Nam tương ứng với số ngoại tệ cần ký quỹ theo tỷ giá thực tế tại Ngân hàng tại thời điểm ký quỹ.

Sau khi nhập hàng, các DN mua ngoại tệ theo tỷ giá bán thực tế của ngân hàng để thanh toán công nợ với bên xuất khẩu.

❖ Các giao dịch ngoại tệ khác phát sinh trong hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN:

Trong thực tế khảo sát, tại một số DN trong quá trình nhập khẩu, xuất khẩu có phát sinh trường hợp giảm giá hàng mua hoặc giảm trừ doanh thu như sau:

Ví dụ: Tại Tổng Công ty May 10,..., sau khi xuất khẩu, nhận được thông báo về số hàng lỗi, DN chấp nhận giảm giá cho bên nhập khẩu, lúc này kế toán sẽ ghi nhận giá trị khoản giảm giá hàng bán vào TK 521 theo tỷ giá thực tế tại thời điểm 2 bên xác nhận biên bản thỏa thuận giảm giá hàng bán. Chênh lệch tỷ giá (nếu có) phát sinh tại thời điểm thực tế thanh toán sẽ được ghi nhận vào TK 515 hoặc TK 635.

+ Trường hợp Công ty cổ phần tập đoàn HIPT ghi nhận khoản chiết khấu được hưởng do mua hàng với số lượng lớn vào thu nhập khác như một khoản thưởng căn cứ vào số tiền (ngoại tệ) được hưởng và tỷ giá thực tế của ngân hàng tại thời điểm DN nhận được khoản chiết khấu do nhà cung cấp chuyển.

+ Trường hợp Công ty xây lắp chế tạo và cung cấp thiết bị công nghiệp Thành Long có điều khoản cho khách hàng hưởng chiết khấu thanh toán nếu khách hàng thanh toán trước thời hạn quy định (thường trong thời hạn 30 ngày với tỷ lệ chiết khấu 3,5%/tổng giá thanh toán), DN ghi nhận khoản chiết khấu thanh toán cho khách hàng hưởng vào TK chi phí hoạt động tài chính, số tiền được xác định trên cơ sở tỷ lệ chiết khấu theo thỏa thuận và tỷ giá thực tế tại thời điểm khách hàng thanh toán.

+ Công ty TNHH Nghĩa Phong Hân ghi nhận khoản giảm giá hàng bán do hàng lỗi vào TK 811 tại thời điểm thu hồi công nợ của khách hàng và trừ ngay vào công nợ của khách hàng.

❖ Phòng ngừa rủi ro tỷ giá:

Các DN KDXNK với các hợp đồng ngoại thương giá trị lớn khi có sự biến động về tỷ giá thì sẽ ảnh hưởng rất mạnh đến tình hình tài chính của DN.

Để hạn chế những rủi ro do biến động tỷ giá gây ra, các DN có thể sử dụng các công cụ phái sinh để phòng ngừa. Tuy nhiên, hiện nay rất ít DN sử dụng các công cụ này do những yếu tố chủ quan lẫn khách quan. Trong số các DN khảo sát chỉ có Công ty cổ phần vật tư nông sản sử dụng công cụ tài chính để phòng ngừa rủi ro tỷ giá.

DN thường sử dụng hợp đồng kỳ hạn để phòng ngừa rủi ro tỷ giá cho các hợp đồng nhập khẩu và xuất khẩu.

Khi phát sinh giao dịch DN nhập khẩu hàng hóa, lúc này DN sẽ hạch toán giá trị tài sản và công nợ theo tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch.

Đến thời điểm thanh toán, DN sẽ mua ngoại tệ tại ngân hàng theo tỷ giá kỳ hạn và thanh toán cho bên xuất khẩu. Chênh lệch tỷ giá hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính (khi tỷ giá thực tế > tỷ giá kỳ hạn) hoặc ghi nhận vào chi phí tài chính (khi tỷ giá thực tế < tỷ giá kỳ hạn).

Ví dụ 1: Ngày 09/4/2015, Công ty cổ phần vật tư nông sản ký hợp đồng mua bán ngoại tệ kỳ hạn với ngân hàng TMCP Kỹ thương Việt Nam về việc mua 8.946.650 USD với tỷ giá USD/VND 20.916 ngày 15/4/2015 để thanh toán LC.

Tại thời điểm ngày 15/4/2015, khi thực hiện hợp đồng kỳ hạn về mua ngoại tệ, kế toán Công ty cổ phần vật tư nông sản ghi:

Nợ TK 1122: 187.128.131.400

Có TK 1121: 187.128.131.400

Trong một số trường hợp khác, Công ty cổ phần vật tư nông sản cũng sử dụng hợp đồng hoán đổi ngoại tệ để dự phòng rủi ro hối đoái.

Ví dụ 2: Ngày 01/4/2015, Công ty cổ phần vật tư nông sản ký hợp đồng ngoại tệ hoán đổi với ngân hàng TMCP kỹ thương Việt Nam nội dung như sau:

Ngày 01/4/2015, Ngân hàng TMCP kỹ thương Việt Nam bán cho Công ty cổ phần vật tư nông sản 8.946.650 USD với tỷ giá 21.639VND/USD.

Ngày 08/4/2015, Công ty cổ phần vật tư nông sản bán cho Ngân hàng TMCP kỹ thương Việt Nam 8.946.650 USD với tỷ giá 20.939 VND/USD

Trong nghiệp vụ này, Công ty cổ phần vật tư mua USD giao ngay và bán kỳ hạn 8.946.650 USD để thỏa mãn nhu cầu USD ở hiện tại và VND trong tương lai

Ngày 01/4/2015, khi nhận ngoại tệ do Ngân hàng bán, kế toán hạch toán:

Nợ TK 112(1122): 187.333.904.350

Có TK 112(1121): 187.333.904.350

Ngày 08/4/2015, khi bán ngoại tệ cho ngân hàng, kế toán hạch toán:

Nợ TK 112(1121): 187.387.584.250

Có TK 112(1222): 187.333.904.350

Có TK 515: 53.679.900

Như vậy, với hợp đồng này, DN đã nhận được khoản lãi do chênh lệch tỷ giá là: 53.679.900

2.3.2. Trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu

-Đối với việc đánh giá các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ phục vụ cho việc lập BCTC nhằm cung cấp thông tin về các giao dịch ngoại tệ, kế toán tại các DN xảy ra những trường hợp sau:

+ 10,57% DN khảo sát không đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ: Công ty cổ phần vật tư nông sản, Công ty cổ phần thương mại và dịch vụ Thiên Kim Việt,....

+ 89,43% DN có tiến hành đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ, tuy nhiên cũng có sự khác biệt giữa các DN về các khoản mục đánh giá: 38% trong số những DN này đánh giá các khoản mục ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ gồm: tiền mặt ngoại tệ, TGNH ngoại tệ, phải thu, phải trả người bán ngoại tệ (không đánh giá lại các khoản ứng trước cho người bán hoặc nhận ứng trước của khách hàng); số DN còn lại ngoài các khoản mục trên còn đánh giá lại các khoản ứng trước cho người bán hoặc khách hàng ứng trước bằng ngoại tệ (Công ty điện tử Meiko, Tổng công ty may 10, Tổng công ty dung dịch khoan và hóa phẩm dầu khí...)

Ngoài việc lựa chọn các khoản mục đánh giá, việc lựa chọn sử dụng tỷ giá quy đổi cũng có sự khác nhau giữa các DN:

Ngoài các DN sử dụng tỷ giá trung bình trong ghi nhận các đối tượng ngoại tệ và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ, một số DN khác sử dụng tỷ giá mua, bán của ngân hàng khi ghi nhận giao dịch ngoại tệ nhưng sử dụng chung 1 tỷ giá khi quy đổi tất cả các khoản mục tiền tệ ngoại tệ: công ty cổ phần tập đoàn HIPT, công ty TNHH hệ thống công nghệ LS – VINA; Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam sử dụng tỷ giá trung tâm làm tỷ giá chung khi quy đổi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ...

- Ngoài ra, trong số các DN có đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ thì 67% DN hạch toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ qua TK 413 (Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam, Công ty cổ phần HIPT, công ty cổ phần ĐKT, công ty cổ phần văn phòng phẩm Hồng Hà,...), các DN còn lại khác không hạch toán qua TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” mà hạch toán thẳng vào TK 515 hoặc TK 635 (Công ty điện tử Meiko, công ty cổ phần hóa chất nhựa Plaschem,...).

2.4. Đánh giá thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN

2.4.1. Những kết quả đạt được

Nhìn chung, các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN được ghi nhận tương đối chính xác, đúng đối tượng, đúng thời điểm phục vụ cho công tác kế toán trong DN. Các đối tượng kế toán liên quan đến các giao dịch ngoại tệ đều được các DN ghi nhận đầy đủ, kịp thời dưới cả góc độ tổng hợp và chi tiết.

Việc lựa chọn đồng tiền tính toán, đồng tiền thanh toán và đồng tiền ghi sổ trong các giao dịch ngoại tệ tại các DN là phù hợp với thực trạng của DN cũng như thực trạng của nền kinh tế Việt Nam. Đồng tiền được sử dụng để ký kết các giao dịch ngoại tệ chủ yếu là các đồng tiền mạnh trên thị trường như: đồng Đô la Mỹ, đồng Euro, đồng Yên Nhật,...

Việc vận dụng sổ kế toán tại các DN tương đối phù hợp, hợp lý đảm bảo theo dõi và cung cấp được những thông tin về những đối tượng có gốc ngoại tệ được đầy đủ, rõ ràng và chi tiết góp phần phản ánh khá trung thực tình hình tài chính của DN.

Thông tin về các giao dịch ngoại tệ được công bố trong BCTC tương đối rõ ràng, chi tiết, giúp người sử dụng nắm được tình hình tài chính của DN nói chung và tình hình hoạt động liên quan đến ngoại tệ nói riêng.

2.4.2. Những phát hiện qua nghiên cứu

Nhìn chung, kế toán Việt Nam nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ tại các DN Việt Nam đang thực hiện theo quan điểm của chuẩn mực kế toán Việt Nam dựa trên nền tảng của chuẩn mực kế toán quốc tế, ghi nhận các giao dịch ngoại tệ theo quan điểm hai giao dịch. Tuy nhiên, do đặc điểm của nền kinh tế cũng như do đặc điểm kế toán,..., kế toán các giao dịch ngoại tệ tại các DN Việt Nam cũng có những giống và khác biệt với quan điểm của chuẩn mực kế toán quốc tế, có những ưu điểm và tồn tại nhất định.

- Kế toán Việt Nam đang thực hiện theo quan điểm hai giao dịch khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong kỳ giống như quan điểm của chuẩn mực kế toán quốc tế. Việc ghi nhận như vậy là phù hợp với loại hình kế toán động của Việt Nam. Việc ghi nhận thu nhập, chi phí trong giao dịch xuất, nhập khẩu được xem là tách biệt với nghiệp vụ thanh toán sau đó.

- Trong quá trình khảo sát, nghiên cứu về thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ tại các DN, có nội dung tác giả nhận thấy các DN chưa thực hiện thống nhất song không làm ảnh hưởng đến việc công bố thông tin và trình bày BCTC của DN, đó là vấn

đề TK sử dụng và ghi nhận chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ:

Đối với chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ, nhiều DN hiện nay không hạch toán qua TK “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” (TK 413) mà hạch toán trực tiếp vào TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515) (nếu lãi tỷ giá) hoặc TK Chi phí tài chính (TK 635) (nếu lỗ tỷ giá).

Thông qua việc phỏng vấn trực tiếp một số nhân viên kế toán trực tiếp thực hiện việc ghi sổ có nhận xét rằng: xét trên cơ sở tính trọng yếu của việc trình bày thông tin, việc ghi nhận như vậy thuận tiện và đơn giản hơn cho công việc ghi chép của kế toán và thông tin kế toán vẫn được đảm bảo.

- Bên cạnh những sự khác biệt nhưng không làm ảnh hưởng đến việc trình bày thông tin tài chính của DN, việc ghi nhận và trình bày thông tin về các giao dịch ngoại tệ của các DN hiện nay còn nhiều điểm chưa thống nhất, hạn chế làm thông tin khó so sánh, chưa thể hiện chính xác thực trạng tài chính của DN, cụ thể như sau:

✓ Đối với vấn đề ghi nhận giao dịch ngoại tệ:

- Về tỷ giá sử dụng để ghi nhận thu nhập, chi phí, công nợ ngoại tệ:

Việc lựa chọn loại tỷ giá để quy đổi các đối tượng kế toán (doanh thu, chi phí, công nợ,...) sang đồng tiền ghi sổ chưa có sự thống nhất giữa các DN, cụ thể:

+ Khi ghi nhận chi phí, công nợ phải trả, tỷ giá sử dụng để quy đổi được các DN sử dụng là: tỷ giá mua của ngân hàng, tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng, tỷ giá trên tờ khai hải quan.

+ Khi ghi nhận thu nhập, công nợ phải thu, tỷ giá sử dụng để quy đổi được các DN sử dụng là: tỷ giá bán của ngân hàng, tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng, tỷ giá trên tờ khai hải quan.

Thực tế cho thấy, việc sử dụng tỷ giá mua, bán của ngân hàng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ là không đơn giản vì nhiều trường hợp tỷ giá biến động liên tục, thay đổi trong ngày. Do vậy, nếu sử dụng loại tỷ giá này để ghi sổ đòi hỏi kế toán phải thường xuyên theo dõi sự biến động của tỷ giá, sẽ rất phức tạp, mất nhiều thời gian và công sức.

- Về TK sử dụng để ghi nhận các đối tượng kế toán:

Một số DN còn có những sai sót nhất định trong việc ghi nhận các đối tượng kế toán:

+ Ghi nhận khoản chi phí liên quan đến hàng mua (phí ngân hàng, phí chuyển tiền khi ứng trước hoặc thanh toán khi nhập khẩu,...) vào chi phí bán hàng, chi phí quản

lý kinh doanh,

+ Ghi nhận khoản giảm trừ doanh thu vào chi phí khác,...

+ Không theo dõi khoản ký quỹ mà ghi trừ thẳng vào công nợ với người bán.

Việc ghi chép như trên sẽ không phản ánh đúng giá trị của các đối tượng kế toán (giá trị hàng mua, chi phí,...), các khoản mục thu nhập, chi phí không được ghi nhận đúng sẽ ảnh hưởng đến tính chính xác của kết quả hoạt động kinh doanh, đến thực trạng tài chính của DN khi cung cấp thông tin ra bên ngoài.

-Về việc ghi nhận giá trị hàng mua, ghi nhận doanh thu xuất khẩu:

Quá trình điều tra, khảo sát thực tế cho thấy, trong trường hợp khách hàng có ứng trước tiền cho người bán, có 2 xu hướng ghi nhận giá trị hàng mua và ghi nhận doanh thu xuất khẩu như sau:

+ Khi nhập khẩu, một số DN ghi nhận giá trị hàng mua là toàn bộ giá trị hàng khi nhập khẩu trên cơ sở tỷ giá tại thời điểm nhập (không tính đến phần tiền hàng ứng trước theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước), số DN còn lại ghi nhận giá trị hàng mua trên cơ sở giá trị hàng nhập theo tỷ giá tại thời điểm nhập và phần giá trị hàng tương ứng với số tiền ứng trước theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước.

+ Khi xuất khẩu, một số DN ghi nhận doanh thu trên cơ sở toàn bộ giá trị hàng xuất khẩu theo tỷ giá thực tế tại thời điểm xuất khẩu và không tính đến phần ứng trước của khách hàng theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước. Các DN còn lại khi ghi nhận doanh thu lại tính đến phần tiền ứng trước của khách hàng theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước.

Như vậy, trong trường hợp giá trị hàng mua, hoặc xuất khẩu theo hợp đồng ngoại thương như nhau nhưng kế toán tại các DN đang ghi nhận khác nhau.

Hoạt động KDXNK có điều khoản ứng trước của khách hàng là trường hợp tương đối phổ biến, phát sinh tại nhiều DN. Việc không thống nhất trong cách ghi nhận giá trị hàng mua, doanh thu xuất khẩu như hiện nay sẽ ảnh hưởng lớn đến sự chính xác, sự thống nhất, tính so sánh của thông tin kế toán và sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá thực trạng tài chính giữa các DN.

- Về đồng tiền ghi sổ kế toán:

Đối với các DN không sử dụng đồng Việt Nam trong ghi sổ kế toán, việc chuyển đổi ngoại tệ sang đồng tiền ghi sổ chưa đúng quy định hiện hành về việc lựa chọn tỷ giá quy đổi cũng như phương pháp quy đổi tỷ giá.

Trong số các DN khảo sát không sử dụng đồng Việt Nam trong ghi sổ kế toán, ngoài trường hợp DN sử dụng thống nhất một loại tỷ giá (tỷ giá trung bình chuyển khoản hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng), có DN sử

dụng tỷ giá mua, bán của ngân hàng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ nhưng cách chuyển đổi chưa thống nhất cho các khoản mục theo quy định.

- *Về việc ghi nhận nghiệp vụ ký quỹ*

Theo quy định, khi mua ngoại tệ để ký quỹ mở L/C trước thời hạn thanh toán từ 03 ngày làm việc trở lên thì DN chỉ được phép mua ngoại tệ kỳ hạn.

Thực tế hiện nay qua khảo sát cho thấy, việc ký quỹ tại các DN đang được thực hiện theo 2 cách như sau:

+ DN có sẵn ngoại tệ sẽ dùng ngoại tệ có sẵn để ký quỹ

+ DN không có sẵn ngoại tệ thì sẽ không mua ngoại tệ theo tỷ giá kỳ hạn mà sẽ dùng tiền đồng Việt Nam để ký quỹ

Việc các DN không mua ngoại tệ kỳ hạn để ký quỹ do một số nguyên nhân: sự hạn chế về hiểu biết đối với loại giao dịch này, sự phức tạp về thủ tục cũng như những khó khăn về phương pháp kế toán.

- *Về việc sử dụng CCTC phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá*

Quá trình khảo sát và nghiên cứu cho thấy rất nhiều DN gặp phải rủi ro tỷ giá trong quá trình KDXNK, tuy nhiên hầu hết các DN lại không sử dụng công cụ tài chính phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá. Việc này xuất phát từ một số nguyên nhân: DN chưa có đầy đủ thông tin về việc sử dụng công cụ tài chính phái sinh, về mặt kế toán, hiện nay chưa có các hướng dẫn cụ thể về phương pháp kế toán đối với loại giao dịch này.

✓ *Đối với vấn đề đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ và trình bày công bố thông tin*

- Một số DN không đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ. Một số DN có đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ nhưng nội dung và các khoản mục đánh giá lại chưa thống nhất, cụ thể:

+ Một số DN đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ gồm: tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, công nợ phải thu, công nợ phải trả, các khoản ký quỹ, ký cược bằng ngoại tệ và không đánh giá lại các khoản khách hàng ứng trước và ứng trước cho người bán bằng ngoại tệ.

+ Một số DN khác khi đánh giá các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ, ngoài các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo quy định và đánh giá cả các chỉ tiêu khách hàng ứng trước và ứng trước cho người bán bằng ngoại tệ.

- Loại tỷ giá sử dụng để quy đổi và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ giữa các DN cũng có sự khác nhau như sau:

+ Một số DN quy đổi tất cả các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo cùng một tỷ giá (tỷ giá trung bình chuyên khoản hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá trung bình chuyên khoản của một ngân hàng nơi DN mở tài khoản, tỷ giá trung tâm tại thời điểm cuối kỳ khi lập báo cáo).

+ Một số DN khác lại tùy thuộc vào từng loại khoản mục tiền tệ khác nhau để sử dụng các loại tỷ giá khác nhau để quy đổi (VD: khoản mục tiền gửi ngân hàng được đánh giá theo tỷ giá mua do ngân hàng nơi DN thường phát sinh công bố, khoản công nợ phải thu khách hàng được đánh giá theo tỷ giá tỷ giá mua tại ngân hàng nơi DN dự kiến phát sinh giao dịch công bố, khoản công nợ phải trả người bán được đánh giá theo tỷ giá bán tại ngân hàng nơi DN dự kiến phát sinh giao dịch công bố,...).

Nhìn chung, việc quy đổi các khoản mục liên quan đến các giao dịch ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ hiện nay là tương đối phức tạp, đặc biệt với các DN phát sinh nhiều khoản mục tiền tệ ngoại tệ với nhiều loại ngoại tệ khác nhau.

+ Thông tin trình bày trên BCTC chưa rõ ràng, giá trị tài sản có liên quan đến ngoại tệ của DN tại thời điểm báo cáo chưa được phản ánh minh bạch làm cho thông tin về tình hình tài chính của DN chưa thật sự chính xác gây khó khăn cho người sử dụng thông tin.

Hiện nay, khi quy đổi các khoản mục ngoại tệ để phục vụ cho việc trình bày và công bố thông tin, các DN Việt Nam đang thực hiện theo phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ: các khoản mục tiền tệ ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá tại thời điểm lập BCTC, các khoản mục phi tiền tệ, doanh thu, chi phí bằng ngoại tệ sẽ được phản ánh theo tỷ giá thực tế tại thời điểm ghi nhận.

Tuy nhiên, theo tác giả việc ghi nhận các khoản mục phi tiền tệ (vật tư, hàng hóa,..) được phản ánh theo tỷ giá tại thời điểm ghi nhận theo nguyên tắc giá gốc như hiện nay chưa đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ và toàn diện về giá trị tài sản, về thực trạng tài chính của DN tại thời điểm cuối kỳ.

Nhìn chung, hiện nay vẫn còn nhiều điểm bất cập, chưa thống nhất trong cách ghi nhận và trình bày thông tin về các giao dịch ngoại tệ tại các DN. Những sự khác biệt này sẽ dẫn đến việc thông tin kế toán cung cấp sẽ không đảm bảo sự chính xác, trung thực và không đảm bảo tính so sánh, ảnh hưởng đến người tiếp nhận thông tin kế toán tài chính của DN.

❖ *Nguyên nhân của những tồn tại trên:*

- *Do cơ sở pháp lý của hệ thống kế toán Việt Nam*

Các quy định về kế toán Việt Nam vẫn còn một số bất cập, sự không thống nhất

trong hướng dẫn. Như đã trình bày, hệ thống kế toán Việt Nam chi phối kế toán các giao dịch ngoại tệ liên tục có sự thay đổi, bổ sung, hoàn thiện làm cho người thực hiện nhiều khi không cập nhật kịp thời được đầy đủ thông tin để phục vụ cho công tác kế toán. Hơn nữa, mặc dù liên tục có sự bổ sung, hoàn chỉnh nhưng các quy định hiện hành vẫn chưa đầy đủ, hoàn thiện. Có những thời điểm, các hướng dẫn ban hành có sự mâu thuẫn, không thống nhất gây khó khăn cho kế toán.

- Do nhận thức và các yếu tố chủ quan khác từ phía các DN

Thực tế cho thấy, nhiều DN chưa nhận thức được đầy đủ về tầm quan trọng của thông tin kế toán các giao dịch ngoại tệ đối với người sử dụng thông tin; do chưa nắm chắc các quy định, nguyên tắc hạch toán; do trình độ của nhân viên kế toán; và bên cạnh đó có thể do chưa có các quy định thật chi tiết, cụ thể về vấn đề căn cứ pháp lý cũng như các kỹ thuật sử dụng dẫn đến tình trạng vận dụng trong kế toán chưa được hợp lý, do việc kiểm soát, kiểm tra của các cơ quan chức năng còn hạn chế.

+ Đối với một số DN vừa và nhỏ, do nhận thức cũng như yêu cầu cung cấp thông tin, kế toán tại DN chủ yếu phục vụ yêu cầu cho mục đích thuế tại thời điểm cuối kỳ. Vì vậy, thời điểm ghi nhận nghiệp vụ, cách hạch toán,... nhiều khi không đúng với chế độ, chỉ đáp ứng yêu cầu thuận tiện cho kế toán và đảm bảo số liệu phục vụ mục đích tính thuế.

Kết luận chương 2

Chương 2 luận án đã khái quát và hệ thống hóa những quy định pháp lý của Việt Nam chi phối kế toán các giao dịch ngoại tệ qua các thời kỳ. Luận án đã trình bày khái quát về các DN hoạt động KDXNK và các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK. Luận án đã sử dụng phương pháp điều tra, phỏng vấn chuyên sâu, nghiên cứu điển hình tại một số DN để phản ánh thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN Việt Nam theo các nội dung: ghi nhận các giao dịch, trình bày và công bố thông tin về các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK. Trên cơ sở thực trạng đã khảo sát, luận án đã đưa ra các nhận xét đánh giá, tìm ra những ưu điểm cũng như những tồn tại và nguyên nhân làm cơ sở cho các đề xuất.

CHƯƠNG 3

CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CÁC GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TRONG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU TẠI CÁC DOANH NGHIỆP

3.1. Định hướng phát triển các hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu tại các Doanh nghiệp đến năm 2030

Hoạt động KDXNK luôn là một phần của nền kinh tế trong bối cảnh hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng và mạnh mẽ. Chính phủ đặc biệt quan tâm đến hoạt động này và đã ban hành QĐ số 2471/QĐ-TTg ngày 28/12/1011 phê duyệt chiến lược xuất nhập khẩu hàng hóa 2011- 2020, định hướng đến năm 2030.

Theo đó, tổng kim ngạch xuất khẩu hàng hóa đến năm 2020 phấn đấu tăng gấp trên 3 lần năm 2010, cán cân thương mại được cân bằng.

Chiến lược đề ra mục tiêu cụ thể là tốc độ tăng trưởng xuất khẩu hàng hóa bình quân 11-12%/năm trong thời kỳ 2011-2020, trong đó giai đoạn 2011-2015 tăng trưởng bình quân 12%/năm; giai đoạn 2016-2020 tăng trưởng bình quân 11%/năm và duy trì tốc độ tăng trưởng khoảng 10% thời kỳ 2021-2030. Tốc độ tăng trưởng nhập khẩu thấp hơn tăng trưởng xuất khẩu.

Về định hướng xuất khẩu, định hướng chung là phát triển xuất khẩu theo mô hình tăng trưởng bền vững và hợp lý giữa chiều rộng và chiều sâu, mở rộng quy mô xuất khẩu, vừa chú trọng nâng cao giá trị gia tăng xuất khẩu.

Chuyển dịch cơ cấu hàng hóa xuất khẩu một cách hợp lý theo hướng công nghiệp hóa - hiện đại hóa, tập trung nâng nhanh tỷ trọng các sản phẩm xuất khẩu có giá trị gia tăng cao, hàm lượng công nghệ cao, thân thiện với môi trường. Chiến lược cũng đề ra định hướng phát triển xuất khẩu 4 nhóm ngành hàng gồm: nhóm hàng nhiên liệu, khoáng sản; nhóm hàng nông, lâm, thủy sản; nhóm hàng công nghiệp chế biến, chế tạo và nhóm hàng mới.

Về định hướng nhập khẩu, chủ động điều chỉnh nhịp độ tăng trưởng nhập khẩu hàng hóa, đồng thời phát triển sản xuất nguyên, nhiên, phụ liệu phục vụ các ngành hàng xuất khẩu, đáp ứng nhu cầu trong nước và phát triển công nghiệp hỗ trợ; kiểm soát chặt việc nhập khẩu các mặt hàng không khuyến khích nhập khẩu, góp phần giảm nhập siêu trong dài hạn.

Bên cạnh đó, đáp ứng yêu cầu nhập khẩu nhóm hàng máy móc thiết bị và công nghệ cao phù hợp với nguồn lực, trình độ sản xuất trong nước và tiết kiệm

năng lượng, vật tư; định hướng nhập khẩu ổn định cho các ngành sản xuất sử dụng các nguyên, nhiên, vật liệu mà khai thác, sản xuất trong nước kém hiệu quả hoặc có tác động xấu đến môi trường. Đa dạng hóa thị trường nhập khẩu, cải thiện thâm hụt thương mại với các thị trường Việt Nam nhập siêu.

Nhìn chung, xu hướng phát triển là đẩy mạnh xuất khẩu, chủ động trong nhập khẩu nhằm cải thiện thâm hụt thương mại, mở rộng thị trường xuất, nhập khẩu.

Theo định hướng chiến lược này, xu hướng thâm nhập vào thị trường nước ngoài sẽ là xu hướng phát triển của các DN trong thời gian tới. Hoạt động ngoại thương sẽ ngày càng nhiều cả về số lượng lẫn giá trị giao dịch, đa dạng hóa thị trường hàng hóa đồng thời sẽ dẫn tới việc đa dạng hóa tiền tệ sử dụng.

Theo số liệu thống kê của Tổng cục Hải quan Việt Nam, trong 2 quý đầu của năm 2015, tổng trị giá trao đổi hàng hóa của Việt Nam với đối tác thương mại châu Á là gần 105 tỷ USD, tăng 12,8% so với cùng kỳ năm 2014 và tiếp tục chiếm tỷ trọng cao nhất (66,2%) trong tổng kim ngạch xuất nhập khẩu cả nước. Tiếp theo là xuất nhập khẩu giữa Việt Nam với các nước châu Mỹ đạt kim ngạch 26,22 tỷ USD, tăng 21,1% so với cùng kỳ năm trước; với châu Âu đạt 21,86 tỷ USD, tăng 7,9%.

Châu Á vẫn là thị trường lớn nhất nhập khẩu hàng hóa của nước ta trong 6 tháng đầu năm 2015 với 38,12 tỷ USD; tiếp theo là châu Mỹ với 19,72 tỷ USD; châu Âu là 16,53 tỷ USD. Ở chiều ngược lại, trị giá nhập khẩu hàng hóa từ các nước Châu Á đạt mức 66,53 tỷ USD chiếm gần 83% tổng kim ngạch nhập khẩu hàng hóa của cả nước; với châu Mỹ, châu Âu lần lượt là 6,5 tỷ USD và 5,3 tỷ USD.

Bên cạnh việc phát triển hoạt động ngoại thương tại các thị trường quen thuộc, việc nền kinh tế Việt Nam tham gia ngày càng sâu, rộng vào các khu vực kinh tế mới đã và đang từng bước càng mở rộng thêm thị trường hoạt động cho các DN Việt Nam.

Như vậy, với thực trạng phát triển ngày càng đa dạng, mạnh mẽ của các giao dịch ngoại thương, vấn đề đặt ra đối với các DN là lựa chọn đồng tiền hợp lý để đảm bảo cho hoạt động xuất khẩu hoặc nhập khẩu đạt được hiệu quả, tránh được những rủi ro trong giao dịch thanh toán, thuận tiện cho việc ghi sổ của kế toán và phù hợp với kế toán Việt Nam.

3.2. Những yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN

3.2.1. Yêu cầu hoàn thiện

Việc hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN phải

đảm bảo được các yêu cầu sau:

- Phải đảm bảo sự hài hòa giữa các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán quốc tế.

Việt Nam đang trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế trong mọi lĩnh vực, kể cả lĩnh vực tài chính kế toán. Việc hoàn thiện kế toán nói chung và chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán nói riêng theo hướng hòa hợp với kế toán quốc tế là một xu thế và yêu cầu tất yếu khách quan. Bên cạnh đó, việc hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ theo xu thế chung sẽ góp phần tạo điều kiện thuận lợi cho DN Việt Nam hòa nhập với nền kinh tế thế giới thông qua quá trình minh bạch hóa thông tin kế toán tài chính theo xu hướng chung. Vì vậy, trong thời gian tới việc sửa đổi, hoàn thiện hay bổ sung các quy định về các giao dịch ngoại tệ (VAS 10, chế độ kế toán,..) phải phù hợp với thông lệ quốc tế, dựa trên cơ sở chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Phải đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, trung thực, dễ hiểu cho các đối tượng sử dụng thông tin.

Thông tin kinh tế tài chính của DN nói chung và thông tin về các giao dịch ngoại tệ nói riêng là những thông tin quan trọng được cung cấp cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng khác nhau phục vụ cho việc ra quyết định. Trong bối cảnh nền kinh tế ngày càng phát triển, các giao dịch ngoại thương của các DN KDXNK ngày càng nhiều. Chính vì vậy, việc cung cấp thông tin về các giao dịch ngoại tệ cần phải đầy đủ, trung thực nhằm giúp người sử dụng thông tin có thể đưa ra những quyết định đúng đắn. Bên cạnh đó, các thông tin được cung cấp phải dễ hiểu nhằm đảm bảo cho không chỉ những người làm công tác kế toán tại DN mà các nhà đầu tư, các cổ đông,... đều có thể hiểu làm cơ sở để đánh giá và đưa ra các quyết định đúng đắn và hợp lý.

Đối với các giao dịch ngoại tệ, thông tin về đối tượng kế toán, giá trị giao dịch, ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá đến tình hình tài chính của DN phải được thể hiện nhằm cung cấp cho người sử dụng có được nhận định chính xác về tình hình tài chính của DN.

- Phải phù hợp với môi trường pháp lý và môi trường kinh doanh Việt Nam

Môi trường pháp lý, môi trường kinh doanh sẽ trực tiếp ảnh hưởng đến thực tế hoạt động kinh doanh của DN, tác động đến các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, trong đó các nghiệp vụ liên quan đến ngoại tệ, điều này thể hiện ở sự đa dạng của loại giao dịch, giá trị giao dịch, tần suất giao dịch, quy mô các giao dịch, phạm vi giao dịch.... Các giao dịch ngoại tệ phát sinh chịu sự chi phối, tác động của rất nhiều các quy định có liên quan: chính sách quản lý ngoại hối, chiến lược xuất nhập

khẩu,... Do vậy, khi tiến hành bổ sung, sửa đổi các quy định có liên quan cần phải tính đến các yếu tố này.

Thực tế cho thấy Việt Nam hiện nay vẫn đang trong quá trình phát triển, các cơ chế, chính sách vẫn đang trong quá trình hoàn thiện. Kế toán là một lĩnh vực rất nhạy cảm với các chính sách kinh tế, tài chính. Do vậy, mọi sự thay đổi của nền kinh tế đều có tác động mạnh tới công tác kế toán ở các DN. Vì vậy, khi hoàn thiện kế toán phải tính đến những mục tiêu trước mắt và mục tiêu lâu dài trong chiến lược phát triển của quốc gia. Các mục tiêu này thường được cụ thể hóa trong những định hướng về xây dựng chuẩn mực, chế độ kế toán.

- Đáp ứng yêu cầu phát triển và hội nhập quốc tế.

Xu thế phát triển và hội nhập ngày càng sâu rộng với quốc tế về mọi lĩnh vực – trong đó có lĩnh vực kế toán - là một xu thế tất yếu khách quan. Bên cạnh đó, bản thân nội tại của nền kinh tế cũng không ngừng thay đổi theo hướng ngày càng phát triển đòi hỏi kế toán cũng phải không ngừng thay đổi và hoàn thiện.

Trong quá trình phát triển, hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế nói chung đã có những sự thay đổi, phát huy được vai trò là công cụ trong quản lý kinh tế, minh bạch thông tin tài chính thu hút đầu tư. Hệ thống pháp luật kế toán Việt Nam phải được xây dựng trên cơ sở đáp ứng được xu thế hội nhập và dựa trên nền tảng của hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế luôn được thay đổi và không ngừng hoàn thiện.

3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện

- Hoàn thiện phải đảm bảo tuân theo Luật, chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành.

Mọi nghiệp vụ kinh tế phát sinh nói chung và các giao dịch liên quan ngoại tệ nói riêng trong DN đều được ghi chép, phản ánh và cung cấp thông tin trên cơ sở các quy định của Luật kế toán, chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành. Vì vậy, mọi sự thay đổi, hoàn thiện đều phải dựa trên các quy định, các nguyên tắc thống nhất đã được thừa nhận. Vì vậy, để đảm bảo tính thống nhất và tính so sánh, mọi sự hoàn thiện liên quan đến kế toán các giao dịch ngoại tệ phải đảm bảo phù hợp với các quy định hiện hành.

- Hoàn thiện phải phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của DN.

Mỗi DN trong nền kinh tế sẽ có những đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, trình độ quản lý, yêu cầu quản lý khác nhau. Hoạt động kế toán với tư cách là công cụ ghi chép phản ánh mọi nghiệp vụ kinh tế phát sinh sẽ góp phần cung cấp thông tin cho rất nhiều đối tượng có nhu cầu sử dụng khác nhau bên trong và ngoài DN.

Hoạt động KDXNK là hoạt động phức tạp, liên quan đến nhiều đối tượng (ngân hàng, đối tác,...), thời gian phát sinh nghiệp vụ có thể kéo dài do đặc điểm về khoảng cách địa lý, đa dạng về phương thức thanh toán,... Mỗi DN sẽ có phương thức hoạt động khác nhau và sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kế toán của DN. Vì vậy, những nội dung được hoàn thiện phải xuất phát từ đặc điểm tồn tại thực tế của DN nhằm đáp ứng cho công tác tài chính cũng như công tác kế toán trong DN.

Ngoài việc căn cứ vào đặc điểm hoạt động KDXNK của DN, việc hoàn thiện còn phải dựa vào đặc điểm của DN, trình độ của nhân viên kế toán. Trên cơ sở những nguyên tắc, phương pháp kế toán các giao dịch ngoại tệ theo quy định hiện hành, kế toán DN hoàn thiện các nội dung áp dụng vào thực tế công tác kế toán của DN phải đảm bảo phù hợp với số lượng nhân viên, trình độ nhân viên kế toán tại DN sao cho khi thực hiện công việc được hiệu quả và thuận lợi.

- Hoàn thiện phải đảm bảo tính mở

Theo xu thế hội nhập, nền kinh tế nói chung và hoạt động KDXNK sẽ tiếp tục phát triển và sẽ có nhiều biến động. Sự biến động và thay đổi có thể về: đặc điểm giao dịch, các phương thức giao nhận, phương thức thanh toán mới,... Kế toán có nhiệm vụ ghi chép và phản ánh các nghiệp vụ phải đảm bảo phản ánh được đầy đủ, trung thực bản chất của nghiệp vụ kinh tế. Vì vậy, khi hoàn thiện kế toán nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK nói riêng phải đảm bảo tính mở, đảm bảo đón trước được các xu thế biến động của giao dịch trong tương lai.

- Hoàn thiện phải đảm bảo tính khả thi và hiệu quả

Một trong những yêu cầu không thể thiếu của hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ là đảm bảo tính khả thi và hiệu quả. Nếu giải pháp không có tính khả thi thì sẽ rất khó khăn cho kế toán khi áp dụng vào thực tế. Chính vì vậy, các phương án hoàn thiện phải đảm bảo có thể thực hiện được trong thực tế và có tính ứng dụng cao. Tính hiệu quả đòi hỏi các giải pháp hoàn thiện khi được thực thi sẽ đem lại sự cải tiến trong công tác kế toán, đồng thời các chi phí bỏ ra để thực hiện giải pháp ở mức thấp nhất. Tính khả thi đòi hỏi các giải pháp hoàn thiện phải xuất phát từ nhu cầu bức xúc của thực tiễn trong công tác kế toán tại các DN và các giải pháp này phải được ứng dụng rộng rãi trong thực tiễn. Để làm được điều này, các giải pháp, hướng hoàn thiện phải trên cơ sở các chuẩn mực kế toán quốc tế, kinh nghiệm của các nước trên thế giới để thay đổi cho phù hợp với Việt Nam. Đồng thời, các quy định, nguyên tắc đưa ra phải đảm bảo đơn giản, dễ hiểu, cụ thể, chi tiết để áp dụng tạo điều kiện thuận lợi cho công tác hạch toán kế toán tại các DN cụ thể trong thực tế.

3.3. Nội dung hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN

Các giải pháp, đề xuất hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN Việt Nam sẽ dựa trên tinh thần, quan điểm cũng như đặc điểm chung của nền kinh tế cũng như kế toán.

Kế toán Việt Nam hiện nay có sự hội nhập với kế toán quốc tế, trong đó nền tảng nguyên tắc dựa trên quan điểm của hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế và có sự điều chỉnh cho phù hợp với đặc điểm của Việt Nam.

Bên cạnh đó, để các giải pháp khả thi và hiệu quả, các đề xuất phải xuất phát dưới góc độ bản chất là nguyên lý, xem xét đến sự vận động và biến đổi của các đối tượng.

Chính vì vậy, các đề xuất, giải pháp được đề xuất sẽ dựa trên cơ sở, quan điểm sau:

- Xem xét các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK trên quan điểm hai giao dịch – đây là quan điểm được thừa nhận, phù hợp với với quan điểm của chuẩn mực kế toán quốc tế và của các nước cũng như phù hợp với loại hình kế toán Việt Nam hiện nay.

- Việc ghi nhận và trình bày các giao dịch ngoại tệ, các đối tượng có liên quan sẽ được xem xét theo loại hình kế toán động – loại hình kế toán chính thống của Việt Nam hiện nay.

3.3.1. Nội dung hoàn thiện kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ

3.3.1.1. Hoàn thiện vấn đề tỷ giá sử dụng

Hiện nay, khi kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, các khoản mục chi phí, thu nhập, công nợ,... bằng ngoại tệ được quy đổi theo tỷ giá thực tế là các tỷ giá sau:

- Tỷ giá mua, bán của ngân hàng.
- Tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng.
- Tỷ giá trên tờ khai hải quan.

Như đã trình bày trong chương 2, việc sử dụng tỷ giá mua, bán của ngân hàng là tỷ giá thực tế để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ là không hề đơn giản bởi sự biến động thường xuyên và liên tục của tỷ giá, sẽ rất khó khăn cho kế toán trong việc theo dõi và ghi nhận chính xác các giao dịch ngoại tệ theo tỷ giá mua, bán của ngân hàng.

Ngoài ra, thực tế cho thấy, giữa tỷ giá mua, bán của ngân hàng hoặc tỷ giá trên tờ khai hải quan so với tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng không có sự chênh lệch quá lớn ($< \pm 1\%$).

Ví dụ:

Ngày	Tỷ giá ngân hàng Vietcombank			Tỷ giá ngân hàng Techcombank		
	Mua vào	Bán ra	Tỷ giá TB	Mua vào	Bán ra	Tỷ giá TB
1/6/2017	22.660	22.740	22.700	22.650	22.750	22.700
1/7/2017	22.690	22.770	22.730	22.660	22.780	22.720

Vì vậy, để đảm bảo tính thống nhất và đơn giản, đặc biệt trong trường hợp DN phát sinh nhiều giao dịch ngoại tệ và không có sự chênh lệch quá lớn giữa tỷ giá mua và tỷ giá bán của ngân hàng thì các DN không nên sử dụng tỷ giá mua, bán của ngân hàng để quy đổi các khoản mục ngoại tệ, nên thống nhất tỷ giá thực tế sử dụng để quy đổi các khoản mục thu nhập, chi phí, công nợ ngoại tệ theo tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ ($\pm 1\%$) so với tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng. Tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ trung bình được lựa chọn có thể theo tuần hoặc theo tháng nếu không có sự biến động quá lớn ($> \pm 1\%$) so với tỷ giá trung bình thực tế.

Tuy nhiên, riêng đối với khoản mục tiền ngoại tệ, kế toán sẽ ghi nhận bằng cách quy đổi theo tỷ giá thực tế là tỷ giá mua, bán của ngân hàng nơi thực tế phát sinh giao dịch.

Phương pháp kế toán cụ thể như sau:

- ✓ Khi nhập khẩu, kế toán phản ánh chi phí mua và công nợ phải thanh toán:

Nợ TK Hàng hóa (Tỷ giá TB hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá TB)

Có TK Phải trả người bán

- Khi trả nợ người bán, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Nợ TK Chi phí (Lỗi tỷ giá)

Có TK Tiền (Tỷ giá ghi sổ)

Hoặc Có TK Doanh thu (Lãi tỷ giá)

- ✓ Khi xuất khẩu, kế toán phản ánh thu nhập và số nợ phải thu:

Nợ TK Phải thu (Tỷ giá TB hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá TB)

Có TK Doanh thu

- ✓ Khi thu hồi công nợ:

Nợ TK Tiền	(Tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng)
Nợ TK Chi phí	(Lãi tỷ giá)
Có TK Phải thu	(Tỷ giá ghi sổ)
Hoặc Có TK Doanh thu	(Lãi tỷ giá)
✓ Khi mua ngoại tệ:	
Nợ TK Tiền ngoại tệ	(Tỷ giá bán ngoại tệ của ngân hàng)
Có TK Tiền nội tệ	
✓ Khi bán ngoại tệ:	
Nợ TK Tiền nội tệ	(Tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng)
Nợ TK Chi phí	(Lãi tỷ giá)
Có TK Tiền ngoại tệ	(Tỷ giá ghi sổ)
Hoặc Có TK Doanh thu	(Lãi tỷ giá)

3.3.1.2. Hoàn thiện kế toán ghi nhận giao dịch ngoại tệ khi đồng tiền ghi sổ và lập BCTC không phải là đồng Việt Nam

Khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ, kế toán sử dụng tỷ giá thực tế để ghi nhận. Trong trường hợp tỷ giá thực tế được sử dụng là tỷ giá mua, bán của NHTM, khi phát sinh các giao dịch ngoại tệ liên quan đến việc ghi nhận doanh thu, chi phí, công nợ,...việc chuyển đổi đồng tiền khác sang đồng tiền ghi sổ được thực hiện như sau:

- ✓ *Tỷ giá mua* được hiểu là tỷ giá DN bán ngoại tệ (VND và các loại ngoại tệ khác) cho ngân hàng và ngân hàng sẽ mua ngoại tệ (VND và các loại ngoại tệ khác) của DN, tức là ngân hàng sẽ bán ngoại tệ cho DN theo *tỷ giá bán*.
- ✓ *Tỷ giá bán* là tỷ giá DN mua ngoại tệ và ngân hàng bán ngoại tệ cho DN, tức là ngân hàng sẽ xuất tiền Việt và mua ngoại tệ của DN theo *tỷ giá mua*.

Tóm lại, loại tỷ giá thực tế sử dụng để quy đổi sẽ “ngược” với trường hợp quy định đồng tiền ghi sổ là đồng Việt Nam.

Với cách yết tỷ giá theo phương pháp trực tiếp như của Ngân hàng tại Việt Nam hiện nay, tỷ giá thực tế sử dụng để quy đổi các giao dịch phát sinh bằng ngoại tệ trong trường hợp đồng tiền ghi sổ không phải là đồng Việt Nam cụ thể như sau:

❖ Trường hợp khi DN ghi sổ bằng một đồng tiền (VD: USD), ngoại tệ phát sinh là đồng VND:

- Tỷ giá thực tế khi ghi nhận nợ phải thu, phải trả: **Là tỷ giá bán, tỷ giá mua** của ngân hàng thương mại nơi DN chỉ định khách hàng thanh toán, dự kiến giao dịch tại thời điểm giao dịch phát sinh;

- Đối với các giao dịch mua sắm tài sản hoặc các khoản chi phí được thanh toán ngay bằng ngoại tệ (không qua các tài khoản phải trả), tỷ giá giao dịch thực tế là **tỷ giá bán** của ngân hàng thương mại nơi DN thực hiện thanh toán.

Tại thời điểm cuối kỳ, tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phân loại là tài sản là **tỷ giá bán**; khoản mục được phân loại là nợ phải trả là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi DN thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập BCTC. Đối với các khoản ngoại tệ gửi ngân hàng thì tỷ giá thực tế khi đánh giá lại là **tỷ giá bán** của chính ngân hàng nơi DN mở tài khoản ngoại tệ.

Ví dụ: DN A ghi sổ bằng đồng USD.

Tại thời điểm ngày 01/4/N, DN thu hồi công nợ khách hàng: 444.400.000 (VND). Tỷ giá mua/bán ngoại tệ USD/VND do Ngân hàng công bố: 20.000/20.200.

Khi thu hồi được công nợ, DN sẽ bán ngoại tệ (VND) cho ngân hàng, ngân hàng sẽ mua ngoại tệ (VND) và bán USD cho DN, DN ghi sổ:

Nợ TK 112: 444.400.000/20.200 = 22.000 (USD)

Có TK 131: 22.000 (USD)

❖ Trường hợp DN ghi sổ bằng một đồng tiền (VD: USD), phát sinh giao dịch bằng ngoại tệ là đồng tiền khác với đồng VND (VD: EUR):

Nguyên tắc thực hiện cũng tương tự như trường hợp ngoại tệ là đồng VND và các bước chuyển đổi được thực hiện như sau:

- ✓ Xác định tỷ giá chéo giữa đồng ngoại tệ và đồng tiền ghi sổ.
- ✓ Xác định giá trị ngoại tệ theo đồng tiền ghi sổ

Ví dụ: DN ghi sổ bằng đồng USD. Tại thời điểm ngày 01/5/N, DN mua ngoại tệ ứng trước cho người bán 50.000 EUR. Tỷ giá thực tế mua/bán tại thời điểm nhập hàng:

EUR/VND = 23.000/23.500

USD/VND = 21.000/21.500

+ Xác định tỷ giá chéo như sau:

Tỷ giá mua của khách hàng EUR/USD:

TG mua (KH EUR/USD) = TG bán (NH EUR/VND)/TG mua (NH USD/VND)
= 23.500/21.000 = 1,119

Tỷ giá bán của khách hàng EUR/USD:

TG bán (KH EUR/USD) = TG mua (NH EUR/VND)/TG bán (NH USD/VND)
= 23.000/21.500 = 1,070

Như vậy, ngân hàng sẽ yết tỷ giá EUR/USD = 1,070/1,119

DN sẽ mua ngoại tệ để thanh toán cho bên xuất khẩu theo tỷ giá bán của ngân hàng

+ Xác định giá trị ngoại tệ theo đồng tiền ghi sổ:

$$50.000 \text{ EUR} = 50.000 \times 1,119 = 55.950 \text{ (USD)}$$

Kế toán ghi sổ:

Nợ TK 112 (1122): 55.950

 Có TK 111: 55.950

❖ Ngoài cách lựa chọn sử dụng tỷ giá mua, bán của Ngân hàng để ghi nhận giao dịch ngoại tệ trong KDXNK như trên khi mua, bán ngoại tệ, DN có thể sử dụng tỷ giá chuyển khoản trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình (được xác định trên cơ sở biên độ dao động với tỷ giá chuyển khoản trung bình) trong ghi nhận các giao dịch ngoại tệ như sau:

- Trường hợp ngoại tệ phát sinh là đồng Việt Nam, tỷ giá trung bình được sử dụng chính là tỷ giá trung bình của tỷ giá giữa đồng tiền ghi sổ và đồng Việt Nam, cụ thể như sau:

- Trường hợp DN ghi sổ bằng đồng USD, các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK phát sinh bằng đồng Việt Nam (VND):

Tỷ giá chuyển khoản trung bình được xác định trên cơ sở trung bình cộng của tỷ giá mua và bán chuyển khoản của tỷ giá giữa đồng Việt Nam và đồng USD.

Ví dụ: Tại thời điểm nhập khẩu tỷ giá USD/VND: 21.200/21.500

Tỷ giá trung bình được xác định để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ là: 21.350.

Tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình với biên độ dao động trong khoảng +/-1% USD/VND được xác định là từ: 21.136,5 - 21.563,5.

- Trường hợp DN ghi sổ bằng một đồng tiền (VD: USD), ngoại tệ phát sinh là đồng tiền khác với đồng VND (VD: EUR), trình tự xác định tỷ giá trung bình để ghi nhận giao dịch như sau:

+ Xác định tỷ giá mua, bán giữa đồng tiền ghi sổ (USD) và ngoại tệ (EUR) thông qua cách xác định tỷ giá chéo.

+ Xác định tỷ giá trung bình giữa đồng tiền ghi sổ và ngoại tệ.

Ví dụ: Tại thời điểm nhập khẩu, tỷ giá USD/VND: 22.000/22.200

 Tỷ giá EUR/VND: 24.500/24.800

+ Xác định tỷ giá mua giữa đồng tiền ghi sổ và ngoại tệ như sau:

$$\text{USD/EUR} = 22.000/24.800 = 0,887$$

+ Xác định tỷ giá bán giữa đồng tiền ghi sổ và ngoại tệ như sau:

$$\text{USD/EUR} = 22.200/24.500 = 0,906$$

Như vậy, tỷ giá USD/EUR = 0,887/0,906

+ Xác định tỷ giá trung bình để ghi nhận giao dịch ngoại tệ như sau:

$$(0,887 + 0,906) / 2 = 0,8965$$

+ Tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình với biên độ dao động trong khoảng +/-1% là từ: 0,8875 – 0,9055

3.3.1.3. Hoàn thiện kế toán ghi nhận giao dịch ngoại tệ khi đồng tiền tính toán khác đồng tiền thanh toán

Trong KDXNK, không có quy định cụ thể hay bắt buộc về đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán, các DN có thể tự thỏa thuận lựa chọn đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán cho phù hợp, có thể trùng hoặc khác nhau. Trong trường hợp DN có đồng tiền tính toán trong KDXNK khác với đồng tiền thanh toán, việc tính toán và ghi sổ được tiến hành như sau:

- Kế toán sẽ xác định giá trị ghi sổ theo tỷ giá quy đổi từ đồng tiền thanh toán bởi thực chất đây là đồng tiền thực tế sử dụng trong giao dịch thanh toán.

- Thời điểm quy đổi được xác định trên cơ sở ngày phải thanh toán, cụ thể:

+ Trong nghiệp vụ nhập khẩu hàng hóa, kế toán sẽ ghi nhận giá trị hàng mua, công nợ phải trả người bán vào thời điểm thực tế phát sinh khi đã nắm quyền sở hữu, kiểm soát hàng hóa và kế toán sẽ quy đổi giá trị giữa đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán tại thời điểm này.

+ Trong nghiệp vụ xuất khẩu, tùy thuộc vào điều kiện giao hàng, kế toán sẽ ghi nhận công nợ phải thu khách hàng và doanh thu vào thời điểm hàng hóa đã chuyển giao quyền sở hữu và kiểm soát cho người mua. Do vậy, kế toán sẽ quy đổi đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán vào thời điểm phát sinh này.

❖ *Trình tự ghi sổ khi đồng tiền tính toán khác đồng tiền thanh toán trong nghiệp vụ nhập khẩu và thanh toán công nợ ngoại tệ cụ thể như sau:*

Khi xác định chi phí mua, các bước tính toán quy đổi như sau:

- Xác định tỷ giá chéo giữa đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán.
- Xác định chi phí mua theo đồng tiền thanh toán.
- Xác định giá trị lô hàng theo đồng tiền ghi sổ.

Khi thanh toán:

- Xác định tỷ giá chéo giữa đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán.
- Xác định giá trị thanh toán theo đồng tiền thanh toán

- Xác định giá trị thanh toán theo đồng tiền ghi sổ theo tỷ giá thực tế tại thời điểm thanh toán.

- Xác định chênh lệch tỷ giá hối đoái:

+ Là phần chênh lệch giữa giá trị thanh toán tại thời điểm thanh toán và giá trị thanh toán tương ứng theo tỷ giá tại thời điểm ghi nhận nợ.

Ví dụ: DN ghi sổ bằng đồng Việt Nam, DN ký hợp đồng ngoại thương trị giá: 100.000 USD, thanh toán 2 lần bằng Euro.

Ngày 01/2/N, tại thời điểm nhập hàng, tỷ giá: USD/VND = 21.000

EUR/VND = 23.000

Ngày 01/3/N, thanh toán 30.000 USD, tỷ giá USD/VND = 21.200

EUR/VND = 23.500

Ngày 01/4/N, thanh toán 70.000 USD, tỷ giá USD/VND = 21.500

EUR/VND = 23.200

Tại ngày 01/2/N, tỷ giá USD/EUR = USD/VND/EUR/VND = 21.000/23.000
= 0,913

Giá trị lô hàng = 100.000 x 0,913 = 91.300 EUR

Giá trị ghi sổ (VND) = 91.300 x 23.000 = 2.099.900.000 (VND)

Kế toán ghi sổ:

Nợ TK 156: 2.099.900.000

Có TK 331: 2.099.900.000

Tại ngày 01/3 khi thanh toán:

- Tỷ giá USD/EUR = 21.200/23.500 = 0,902

- Giá trị thanh toán = 30.000 x 0,902 = 27.060 EUR

- Giá trị ghi sổ: 27.060 x 23.500 = 635.910.000 (VND)

- Chênh lệch tỷ giá:

+ Giá trị thanh toán tính tại thời điểm ghi nhận nợ:

30.000 x 0,913 x 23.000 = 629.970.000

+ Chênh lệch tỷ giá: 635.910.000 – 629.970.000 = 5.940.000

Nợ TK 331: 629.970.000

Nợ TK 635: 5.940.000

Có TK 112: 635.910.000

Tương tự, tại thời điểm ngày 01/4:

- Tỷ giá USD/EUR = 21.500/23.200 = 0,927

- Giá trị thanh toán = 70.000 x 0,927 = 64.890 EUR

- Giá trị ghi sổ:	$64.890 \times 23.200 = 1.505.448.000$ (VND)
- Chênh lệch tỷ giá:	
+ Giá trị thanh toán tính tại thời điểm ghi nhận nợ:	
	$70.000 \times 0,913 \times 23.000 = 1.469.930.000$
+ Chênh lệch tỷ giá:	$1.505.448.000 - 1.469.930.000 = 35.518.000$
Nợ TK 331:	1.469.930.000
Nợ TK 635:	35.518.000
Có TK 112:	1.505.448.000

❖ *Trình tự ghi sổ khi đồng tiền tính toán khác đồng tiền thanh toán trong nghiệp vụ xuất khẩu và thu hồi công nợ ngoại tệ cụ thể như sau:*

Khi xác định doanh thu, các bước tính toán quy đổi như sau:

- Xác định tỷ giá chéo giữa đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán.
- Xác định doanh thu theo đồng tiền thanh toán.
- Xác định doanh thu theo đồng tiền ghi sổ.

Khi thu hồi công nợ ngoại tệ:

- Xác định tỷ giá chéo giữa đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán.
- Xác định công nợ thu hồi theo đồng tiền thanh toán
- Xác định công nợ thu hồi theo đồng tiền ghi sổ theo tỷ giá thực tế tại thời

điểm thanh toán.

- Xác định chênh lệch tỷ giá hối đoái:

+ Là phần chênh lệch giữa giá trị công nợ thu hồi tại thời điểm thanh toán và công nợ thu hồi tương ứng theo tỷ giá tại thời điểm ghi nhận nợ.

3.3.1.4. Hoàn thiện kế toán ghi nhận giao dịch ngoại tệ trong hoạt động xuất nhập khẩu hàng hóa có điều khoản ứng trước của khách hàng

Thực tế hiện nay, đối với các giao dịch ngoại tệ (nhập khẩu hoặc xuất khẩu), việc ghi nhận chi phí, doanh thu tại các DN có 2 xu hướng như sau:

- ✓ Ghi nhận toàn bộ giá trị hàng nhập (hoặc doanh thu) theo tỷ giá thực tế tại thời điểm nhập hàng (hoặc xuất khẩu).
- ✓ Ghi nhận giá trị hàng nhập (hoặc doanh thu) có tính đến phần tiền hàng ứng trước (hoặc nhận trước) theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước (hoặc nhận trước).

Thực tế trong quá trình kế toán, việc ghi nhận chi phí, doanh thu có tính đến phần ứng trước của khách hàng theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước chưa thật sự hợp lý xét trên cả hai khía cạnh: nguyên lý và cơ sở thực tiễn.

+ Thứ nhất, việc ghi chép theo quan điểm này không đảm bảo phản ánh đúng giá trị thực tế của tài sản tại thời điểm mua. Việc ghi nhận chi phí mua có tính đến phần tiền hàng ứng trước theo tỷ giá thực tế tại thời điểm ứng trước một số DN đang thực hiện dựa trên nền tảng nguyên tắc giá gốc nhằm phản ánh toàn bộ các chi phí mà DN đã bỏ ra để có được tài sản mua. Tuy nhiên, kế toán tại các DN Việt Nam nói chung và kế toán các giao dịch ngoại tệ nói riêng cần hướng tới hòa nhập với xu thế chung của kế toán quốc tế dựa trên nền tảng kế toán theo giá trị hợp lý, phải phản ánh được chính xác giá trị thực tế của tài sản tại thời điểm mua.

+ Thứ hai, thực tế việc theo dõi giá trị hàng nhập có tính đến phần tiền hàng ứng trước theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước là không đơn giản bởi thực tế nhiều trường hợp các DN ứng trước tiền hàng nhiều lần, tỷ giá phát sinh mỗi lần thanh toán lại khác nhau. Hơn thế nữa, việc ghi chép này sẽ rất phức tạp, không hợp lý và không khả thi trên thực tế vì nhiều trường hợp các ngân hàng không công bố hoặc công bố không đầy đủ tỷ giá mua, tỷ giá bán cho tất cả các loại ngoại tệ phát sinh trong các giao dịch kinh tế của DN và trong ngày tỷ giá mua, tỷ giá bán các ngân hàng thương mại có thể được điều chỉnh.

Ngoài ra, các giao dịch nhận ứng trước hoặc trả trước ngoại tệ diễn ra thường xuyên nên DN rất khó khăn khi xác định tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước hoặc trả trước để ghi nhận doanh thu, chi phí. Đặc biệt đối với các DN có nhiều khách hàng, nhà cung cấp với nhiều giao dịch mua bán hàng với nhiều phương thức mua, bán và hình thức thanh toán khác nhau thì điều này càng trở nên khó khăn.

Vì vậy, khi xem xét vấn đề lợi ích thông tin cung cấp và vấn đề chi phí, để đơn giản và vẫn đảm bảo phản ánh chính xác bản chất các đối tượng, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, khi ghi nhận giá trị hàng mua hoặc doanh thu có điều khoản khách hàng ứng trước kế toán sẽ ghi nhận như sau:

- ✓ Đối với nghiệp vụ nhập khẩu, giá trị hàng mua sẽ được xác định trên cơ sở giá trị lô hàng theo tỷ giá thực tế tại thời điểm mua, không tính đến phần tiền hàng ứng trước theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước.
- ✓ Đối với nghiệp vụ xuất khẩu, doanh thu được ghi nhận trên cơ sở tỷ giá thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu, không tính đến phần tiền hàng nhận ứng trước theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước.

Phương pháp hạch toán như sau:

- ✓ Khi ứng trước cho người bán, kế toán ghi:
Nợ TK Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)

- Có TK Tiền (Tỷ giá thực tế)
- ✓ Khi nhận hàng, kế toán ghi:
 Nợ TK Hàng hóa (Toàn bộ giá trị lô hàng theo tỷ giá thực tế tại thời điểm nhập hàng)
- Có TK Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)
- ✓ Khi nhận ứng trước của người mua, kế toán ghi:
 Nợ TK Tiền (Tỷ giá thực tế)
- Có TK Phải thu khác hàng (Tỷ giá thực tế)
- ✓ Khi xuất khẩu, kế toán ghi:
 Nợ TK Phải thu khách hàng (Tỷ giá thực tế)
- Có TK Doanh thu (Toàn bộ doanh thu thực tế theo tỷ giá thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu xuất khẩu)

3.3.1.5. Hoàn thiện kế toán một số giao dịch ngoại tệ khác phát sinh trong hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu

- Đối với khoản giảm giá hàng bán hoặc chiết khấu thương mại:

+ Thời điểm ghi nhận là khi hai bên ký biên bản thỏa thuận về việc giảm giá hàng bán hoặc cho khách hàng hưởng chiết khấu thương mại.

+ Ghi nhận:

Kế toán sẽ ghi nhận khoản giảm giá hàng mua như sau:

Nợ TK Tiền (Tỷ giá thực tế)

Có TK Hàng hóa

Kế toán ghi nhận khoản giảm giá hàng bán:

Nợ TK Giảm trừ doanh thu

Có TK Tiền (Tỷ giá thực tế)

✓ Đối với khoản hàng bán bị trả lại:

+ Thời điểm ghi nhận là thời điểm hàng hóa thuộc sở hữu của bên mua theo các điều kiện, cơ sở giao trả lại hàng theo quy định thỏa thuận giữa hai bên.

+ Ghi nhận:

Kế toán tại DN sẽ hạch toán khoản hàng bán bị trả lại như sau:

Nợ TK Giảm trừ doanh thu

Có TK Tiền (Tỷ giá thực tế)

Kế toán phản ánh giá trị hàng nhận về như sau:

Nợ TK Hàng hóa

Có TK Giá vốn hàng bán

✓ Đối với khoản chiết khấu thanh toán

+ Thời điểm ghi nhận là thời điểm bên nhập khẩu thanh toán cho bên xuất khẩu.

+ Ghi nhận:

Kế toán tại đơn vị được hưởng chiết khấu thanh toán hạch toán như sau:

Nợ TK Tiền

Có TK Doanh thu (Tỷ giá thực tế)

Kế toán tại đơn vị cho khách hàng hưởng chiết khấu thanh toán như sau:

Nợ TK Chi phí

Có TK Tiền (Tỷ giá thực tế)

3.3.1.6. Hoàn thiện kế toán giao dịch ký quỹ theo tỷ giá kỳ hạn

Phương thức thanh toán bằng L/C là phương thức thanh toán phổ biến và được nhiều DN áp dụng vì đảm bảo sự an toàn cho DN trong trường hợp chưa thật sự tin tưởng hoàn toàn vào đối tác nước ngoài. Với chính sách quản lý ngoại hối như của Việt Nam hiện nay, trong trường hợp chưa thanh toán ngay trong vòng 3 ngày DN chỉ có thể mua ngoại tệ kỳ hạn của ngân hàng để ký quỹ.

Phương pháp hạch toán cụ thể như sau:

- Khi ký quỹ để mở L/C, kế toán ghi:

Nợ TK Kỹ quỹ

Có TK Tiền (Tỷ giá thỏa thuận)

✓ Khi nhập hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa (Tỷ giá thực tế)

Có TK Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)

✓ Khi trả nợ người bán, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Có TK Kỹ quỹ (Tỷ giá thỏa thuận)

Có TK 112 (Tỷ giá thực tế)

Chênh lệch tỷ giá sẽ được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính.

3.3.1.7. Hoàn thiện tổ chức kế toán chi tiết các giao dịch ngoại tệ gắn liền với hoạt động xuất nhập khẩu

Hiện nay, kế toán tại các DN chuyển đổi các khoản mục ngoại tệ cuối kỳ theo phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ dựa trên nền tảng kế toán theo nguyên tắc giá gốc.

Tuy nhiên, việc ghi nhận tài sản theo nguyên tắc giá gốc như hiện nay đang tồn tại những hạn chế nhất định, đòi hỏi kế toán tại các DN Việt Nam phải có sự thay đổi căn bản về vấn đề này.

Việc chuyển đổi sang kế toán theo giá trị hợp lý là xu thế tất yếu đặc biệt trong việc ghi nhận tài sản nói chung và các tài sản có gốc ngoại tệ nói riêng. Điều này xuất phát từ nhu cầu minh bạch, chính xác thông tin về tình hình tài chính của DN.

Đối với một số tài sản phi tiền tệ có gốc ngoại tệ (hàng tồn kho) hiện nay đang được ghi nhận ban đầu trên cơ sở trao đổi ngang giá trên thị trường.

Tuy nhiên, sau ghi nhận ban đầu, các tài sản này vẫn đang được theo dõi trên cơ sở nguyên tắc giá gốc. Điều này là chưa hợp lý, không phản ánh đúng thực chất thực trạng tài chính của DN trong trường hợp tỷ giá có sự biến động và có thể ảnh hưởng đến cơ hội tái đầu tư của DN. Do vậy, cần phải có sự điều chỉnh đối với các tài sản nói chung và tài sản phi tiền tệ có gốc ngoại tệ nói riêng để thông tin trên BCTC mang tính chính xác và có ý nghĩa hơn đối với người sử dụng.

Việc xác định giá trị hợp lý dựa trên 3 quan điểm:

+ Quan điểm thị trường: giá trị hợp lý được xác định trên cơ sở giá cả thị trường và các thông tin về các giao dịch thực tế trên thị trường.

+ Quan điểm thu nhập: theo quan điểm này, kế toán sẽ dựa trên các phương pháp kỹ thuật để xác định giá trị hợp lý của các khoản tiền trong tương lai tại thời điểm hiện tại.

+ Quan điểm giá phí: giá trị hợp lý sẽ bao gồm các chi phí phải bỏ ra để DN có được tài sản thay thế tương đương về năng lực sản xuất.

Việc lựa chọn xác định giá trị hợp lý của tài sản theo quan điểm nào có thể phụ thuộc vào đặc điểm của từng loại tài sản.

Theo quy định hiện hành, giá trị hàng tồn kho ghi nhận theo giá gốc theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh và sẽ không đánh giá lại. Đến thời điểm cuối kỳ, đối với hàng tồn kho có gốc ngoại tệ hiện nay đang được đánh giá theo phương pháp tiền tệ - phi tiền tệ.

Tuy nhiên, như đã trình bày, việc không đánh giá lại những tài sản phi tiền tệ có gốc ngoại tệ này sẽ làm báo cáo không phản ánh đúng thực trạng tài chính của DN.

Vì vậy, tại thời điểm cuối kỳ, hàng tồn kho có gốc ngoại tệ cần được đánh giá lại theo tỷ giá cuối kỳ tại thời điểm lập báo cáo. Chênh lệch tỷ giá trong trường

hợp này sẽ được hạch toán vào TK “chênh lệch đánh giá lại tài sản” và sang kỳ kế toán sau sẽ ghi bút toán đảo để xóa bỏ.

Việc phản ánh như thế này nhằm cung cấp cho người đọc thông tin chính xác hơn về tình hình tài chính của DN và sẽ không ảnh hưởng đến việc ghi sổ của kế toán.

Trong trường hợp tỷ giá tăng, kế toán điều chỉnh như sau:

+ Điều chỉnh giá trị hàng tồn kho có gốc ngoại tệ:

Nợ TK Hàng hóa: Giá mua x (tỷ giá cuối kỳ - tỷ giá thời điểm mua)

Có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản: (Chênh lệch đánh giá lại hàng tồn kho cuối kỳ)

- Trong trường hợp tỷ giá giảm, kế toán điều chỉnh như sau:

+ Điều chỉnh giá trị hàng tồn kho có gốc ngoại tệ:

Nợ TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có TK Hàng hóa Giá mua x (tỷ giá mua – tỷ giá cuối kỳ)

- Sang kỳ kế toán sau, kế toán sẽ ghi bút toán đảo để xóa bỏ như sau:

Nợ TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có TK Hàng hóa

Hoặc: Nợ TK Hàng hóa

Có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản

3.3.1.8. Hoàn thiện kế toán phòng ngừa rủi ro tỷ giá

Để phòng ngừa rủi ro tỷ giá trong hoạt động KDXNK, kế toán có thể sử dụng các công cụ phái sinh, ký kết các hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng hoán đổi, hợp đồng quyền chọn,... nhằm hạn chế những rủi ro về tỷ giá có thể xảy ra khi DN nhận thấy những rủi ro về tỷ giá có thể phát sinh trong quá trình KDXNK. Nguyên tắc kế toán phòng ngừa rủi ro như sau:

- Phí giao dịch (nếu có) được ghi nhận vào chi phí ngay khi phát sinh.

- Giá trị tài sản (đối với hợp đồng nhập khẩu), hoặc doanh thu (đối với hợp đồng xuất khẩu) sẽ được ghi nhận theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh

- Các tài khoản công nợ phải thu, phải trả liên quan đến ngoại tệ sẽ được hạch toán theo giá thỏa thuận trong hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng hoán đổi, hợp đồng quyền chọn hoặc hợp đồng tương lai.

- Phần chênh lệch giữa tỷ giá giao dịch thực tế và tỷ giá thỏa thuận trong hợp đồng sẽ được hạch toán vào doanh thu hoặc chi phí tài chính trong kỳ vì lãi lỗ do chênh lệch tỷ giá trong những trường hợp này liên quan đến việc sử dụng vốn nên sẽ được ghi nhận vào hoạt động tài chính (doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính).

Phòng ngừa rủi ro tỷ giá tại các DN được phân loại là rủi ro dòng tiền: là việc phòng ngừa rủi ro do biến động của dòng tiền bắt nguồn từ một rủi ro cụ thể liên quan đến một tài sản hoặc nợ đã ghi nhận hoặc một giao dịch rất có khả năng xảy ra và có thể ảnh hưởng đến lãi lỗ.

Một nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro dòng tiền sẽ được xử lý như sau:

- Một thành phần riêng biệt của vốn chủ sở hữu liên quan đến đối tượng được phòng ngừa rủi ro được điều chỉnh theo giá trị thấp hơn của (theo giá trị tuyệt đối):

+ Khoản lãi hoặc lỗ lũy kế phát sinh từ công cụ phòng ngừa rủi ro tính từ ngày đầu tiên thực hiện nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro; và

+ Thay đổi lũy kế trong giá trị hợp lý (giá trị hiện tại) của dòng tiền ước tính trong tương lai của đối tượng được phòng ngừa rủi ro từ ngày đầu tiên thực hiện nghiệp vụ phòng ngừa rủi ro.

- Bất kỳ khoản lãi hoặc lỗ còn lại nào của công cụ phòng ngừa rủi ro hoặc một phần xác định của nó (nếu không phải là một phòng ngừa rủi ro hiệu quả) được ghi nhận vào lãi, lỗ trong kỳ.

Trong trường hợp sử dụng công cụ tài chính phái sinh cho mục đích phòng ngừa rủi ro tỷ giá, phương pháp kế toán cụ thể đối với các giao dịch ngoại tệ của hợp đồng gốc như sau:

❖ *Trường hợp phòng ngừa rủi ro tỷ giá trong hoạt động nhập khẩu:*

✓ *Trường hợp DN sử dụng hợp đồng kỳ hạn, hoán đổi để phòng ngừa rủi ro tỷ giá:*

- Tại thời điểm hợp đồng có hiệu lực, kế toán theo dõi giá trị danh nghĩa cam kết thanh toán hợp đồng vào các sổ chi tiết.

- Khi nhập hàng, kế toán hạch toán:

Nợ TK Hàng hóa (Tỷ giá thực tế)

Có TK Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)

- Khi đến hạn thanh toán:

+ DN mua ngoại tệ của ngân hàng để thanh toán cho bên xuất khẩu:

Nợ TK Tiền ngoại tệ

Có TK Tiền nội tệ (Tỷ giá thỏa thuận)

+ Khi thanh toán cho bên xuất khẩu, kế toán ghi

Nợ TK Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Nợ TK Chi phí (Lãi tỷ giá)

Có TK Tiền (Tỷ giá ghi sổ)

Hoặc Có TK Doanh thu (Lãi tỷ giá)

- ✓ *Trường hợp DN áp dụng quyền chọn mua tiền tệ để dự phòng rủi ro tỷ giá:*
 - Khi xác định phí quyền chọn, kế toán ghi:
 - Nợ TK Chi phí trả trước
 - Có TK Tiền
 - Kế toán phản ánh giá trị hàng nhập khẩu ghi:
 - Nợ TK Hàng hóa (Tỷ giá thực tế)
 - Có TK Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)
 - Khi đến hạn thanh toán, nếu tỷ giá thực tế cao hơn tỷ giá quyền chọn thỏa thuận trong hợp đồng, DN sẽ thực hiện quyền chọn mua tiền tệ:
 - + DN mua ngoại tệ của ngân hàng để thanh toán cho bên xuất khẩu:
 - Nợ TK Tiền ngoại tệ
 - Có TK Tiền nội tệ (Tỷ giá thỏa thuận)
 - + Khi thanh toán cho bên xuất khẩu:
 - Nợ TK Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)
 - Có TK Tiền (Tỷ giá ghi sổ)
 - Có TK Doanh thu (Chênh lệch tỷ giá)
 - + Đồng thời, kết chuyển phí quyền chọn
 - Nợ TK Chi phí
 - Có TK Chi phí trả trước
 - Nếu DN không thực hiện quyền chọn mua tiền tệ do tỷ giá thực tế thấp hơn tỷ giá quyền chọn thỏa thuận trong hợp đồng
 - Nợ TK Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)
 - Có TK Tiền (Tỷ giá thực tế)
 - Có TK Doanh thu (Chênh lệch tỷ giá)
 - Đồng thời, kết chuyển phí quyền chọn:
 - Nợ TK Chi phí
 - Có TK Chi phí trả trước
- ✓ *Trường hợp DN sử dụng hợp đồng tương lai:*
 - ✓ Khi ký quỹ để thực hiện hợp đồng:
 - Nợ TK Ký quỹ
 - Có TK Tiền (Tỷ giá thực tế)
 - ✓ Khi nhập khẩu, kế toán ghi:
 - Nợ TK Hàng hóa (Tỷ giá thực tế)

Có TK Phải trả người bán (Tỷ giá thực tế)

✓ Khi DN mua ngoại tệ của ngân hàng để thanh toán cho bên xuất khẩu:

Nợ TK Tiền ngoại tệ

Có TK Tiền nội tệ (Tỷ giá thỏa thuận)

✓ Khi thanh toán cho bên xuất khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả người bán (Tỷ giá ghi sổ)

Nợ TK Chi phí (Lãi tỷ giá)

Có TK Tiền (Tỷ giá ghi sổ)

Hoặc Có TK Doanh thu (Lãi tỷ giá)

✓ Khi nhận lại tiền ký quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền

Có TK Ký quỹ

❖ Trường hợp phòng ngừa rủi ro tỷ giá trong hoạt động xuất khẩu:

✓ Trường hợp DN áp dụng hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng hoán đổi tiền tệ

- Kế toán ghi nhận doanh thu xuất khẩu:

Nợ TK Phải thu khách hàng (Tỷ giá thực tế)

Có TK Doanh thu (Tỷ giá thực tế)

- Khi người mua thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền (Tỷ giá thỏa thuận)

Nợ TK Chi phí tài chính (Lãi tỷ giá)

Có TK Phải thu khách hàng (Tỷ giá ghi sổ)

Hoặc Có TK Doanh thu (Lãi tỷ giá)

✓ Trường hợp DN áp dụng quyền chọn bán tiền tệ

- Xác định phí mua quyền chọn bán tiền tệ

Nợ TK Chi phí trả trước

Có TK Tiền

- Khi xuất khẩu, kế toán ghi nhận doanh thu

Nợ TK Phải thu khách hàng (Tỷ giá thực tế)

Có TK Doanh thu (Tỷ giá thực tế)

- Khi người mua thanh toán và tỷ giá giao ngay thấp hơn tỷ giá đã thỏa thuận trong hợp đồng quyền chọn, DN sẽ thực hiện quyền chọn

Nợ TK Tiền (Tỷ giá thỏa thuận)

Có TK Phải thu khách hàng (Tỷ giá ghi sổ)

Có TK Doanh thu (Chênh lệch tỷ giá)

+ Kết chuyển quyền phí, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí

Có TK Chi phí trả trước

- Khi người mua thanh toán và DN không thực hiện quyền chọn bán tiền tệ khi tỷ giá thực tế cao hơn tỷ giá thỏa thuận trong hợp đồng

Nợ TK Tiền (Tỷ giá thực tế)

Có TK Phải thu khách hàng (Tỷ giá ghi sổ)

Có TK Doanh thu (Chênh lệch tỷ giá)

+ Kết chuyển quyền phí, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí

Có TK Chi phí trả trước

✓ Trường hợp DN áp dụng hợp đồng tương lai

✓ Khi ký quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK Ký quỹ (Tỷ giá thực tế)

Có TK Tiền

- Khi xuất khẩu, kế toán ghi nhận doanh thu

Nợ TK Phải thu khác hàng (Tỷ giá thực tế)

Có TK Doanh thu (Tỷ giá thực tế)

- Khi người mua thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền (Tỷ giá thỏa thuận)

Nợ TK Chi phí (Lỗ tỷ giá)

Có TK Phải thu khách hàng (Tỷ giá ghi sổ)

Hoặc Có TK Doanh thu (Lãi tỷ giá)

✓ Khi nhận lại tiền ký quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền (Tỷ giá ghi sổ)

Có TK Ký quỹ

3.3.1.9. Hoàn thiện hệ thống sổ kế toán

Nhìn chung, hiện nay các DN đã hoàn toàn chủ động trong việc thiết kế và sử dụng ghi sổ. Bên cạnh đó là công tác tin học hóa làm cho việc thiết kế và ghi chép trên sổ đã tương đối rõ ràng. Tuy nhiên, tại một số DN các thông tin cung cấp trên sổ vẫn chưa thật chi tiết, khó theo dõi trong một thời gian dài, nhất là các sổ có liên quan đến ngoại tệ (đặc biệt là các sổ chi tiết liên quan đến theo dõi công nợ ngoại tệ, doanh thu, chi phí,...)

Yêu cầu đối với các sổ kế toán phải đảm bảo cung cấp được các thông tin cần thiết, cụ thể, chi tiết về từng đối tượng kế toán. Đối với các sổ liên quan đến

ngoại tệ, sổ phải được thiết kế sao cho cung cấp được thông tin về số giao dịch liên quan đến ngoại tệ cũng như giá trị theo đồng tiền ghi sổ.

Bảng 3.1: Sổ chi tiết theo dõi công nợ phải thu khách hàng ngoại tệ/ Phải trả người bán ngoại tệ

Tên khách hàng/ Tên người bán

Loại ngoại tệ

Tháng.....năm.....

STT	Chứng từ		Diễn giải	TK ĐƯ	Số tiền (ngoại tệ)	Tỷ giá	SPS		Số dư		Thời hạn thanh toán
	SH	Ngày					Nợ	Có	Nợ	Có	
			Cộng				.....	.....	.....	.....

Người lập

Kế toán trưởng

Giám đốc

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

Mục đích: Sổ chi tiết theo dõi công nợ nhằm mục đích theo dõi công nợ phải thu/ phải trả của DN với từng đối tượng (bên nhập khẩu/xuất khẩu) chi tiết theo số nguyên tệ và tiền Việt Nam.

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào SDCK của kỳ trước để ghi chuyển SDĐK cho sổ kế toán kỳ này. Số phát sinh trong kỳ về số nguyên tệ và tiền Việt Nam kế toán sẽ căn cứ vào hóa đơn, chứng từ theo từng lần nhập, xuất hoặc thanh toán, tỷ giá sử dụng để quy đổi sẽ quy định hiện hành tùy thuộc vào trường hợp phát sinh.

Bảng 3.2: Sổ chi tiết doanh thu xuất khẩu

Loại ngoại tệ:

Tháng năm.....

STT	Chứng từ		Diễn giải	TK ĐƯ	Số tiền (ngoại tệ)	Số phát sinh		Tỷ giá
	SH	Ngày				Nợ	Có	
			Cộng		.....	.....	.....

Người lập

Kế toán trưởng

Giám đốc

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

Mục đích: Sổ chi tiết doanh thu nhằm mục đích theo dõi chi tiết doanh thu theo từng loại ngoại tệ.

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào điều kiện, cơ sở giao hàng theo thỏa thuận hợp đồng để ghi nhận doanh thu theo số nguyên tệ và tiền Việt Nam. Kế toán sẽ căn cứ vào hóa đơn, chứng từ theo từng lần xuất theo số nguyên tệ và quy đổi theo tỷ giá quy định.

Bảng 3.3: Sổ chi tiết TGNH ngoại tệ

Tại ngân hàng:

Tháng.....năm.....

STT	Chứng từ		Diễn giải	TK ĐU	Số tiền (ngoại tệ)	Tỷ giá	SPS		Số dư	
	SH	Ngày					Nợ	Có	Nợ	Có
			Cộng		.....		.....	....	.....	....

Người lập

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Mục đích: Sổ chi tiết TGNH ngoại tệ nhằm mục đích theo dõi chi tiết số TGNH của DN theo từng loại ngoại tệ tại từng ngân hàng

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào hóa đơn, chứng từ liên quan đến TGNH theo từng lần gửi vào, rút ra theo đúng số nguyên tệ của từng loại ngoại tệ và quy đổi theo tỷ giá quy định.

3.3.2. Nội dung hoàn thiện vấn đề trình bày và công bố thông tin trên BCTC

Một trong những nhiệm vụ, mục tiêu cơ bản của kế toán là đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, trung thực, phản ánh đúng thực trạng tình hình tài chính của DN cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng.

Vì vậy, ngoài việc ghi nhận các giao dịch ngoại tệ phát sinh trong kỳ, tại thời điểm cuối kỳ, các DN phát sinh các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK sẽ phải đề cập đến các đối tượng ngoại tệ, có sự đánh giá và trình bày thông tin sao cho đảm bảo phản ánh chính xác tình hình tài chính của DN.

Trong quá trình kế toán các giao dịch ngoại tệ, việc xử lý chênh lệch tỷ giá, trình bày thông tin trên BCTC tại các DN mỗi giai đoạn lại theo cách khác nhau phụ thuộc vào quan điểm quản lý, kế toán trong từng giai đoạn.

Nhìn chung, có hai hướng quan điểm để xử lý chênh lệch tỷ giá và trình bày, công bố thông tin tại thời điểm cuối kỳ như sau:

+Quan điểm thứ nhất, kế toán đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ theo tỷ giá cuối kỳ, chênh lệch tỷ giá sẽ chưa được ghi nhận ngay vào lãi lỗ trong kỳ. Quan điểm này xuất phát từ nguyên tắc thận trọng, tính tới sự thay đổi của tỷ giá trong kỳ kế toán tiếp theo, chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ lúc này sẽ được xem là chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện.

+Quan điểm thứ hai, kế toán đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ theo tỷ giá cuối kỳ, chênh lệch tỷ giá sẽ được ghi nhận ngay vào lãi lỗ trong kỳ. Theo quan điểm này, chênh lệch tỷ giá được coi là đã thực hiện, phản ánh được chính xác thực trạng tài chính tại thời điểm cuối kỳ khi lập BCTC.

Việc lựa chọn theo hướng nào cũng nhằm mục đích cuối cùng và cơ bản nhất là trình bày thông tin sao cho cung cấp đầy đủ và hữu ích cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng.

Để đảm bảo điều này, việc xử lý chênh lệch tỷ giá cuối kỳ và trình bày thông tin tại các DN cần được thực hiện như sau:

- Nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác về thực trạng tài chính của DN tại thời điểm lập BCTC, cuối kỳ, đối với các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ, các DN sẽ đánh giá lại theo tỷ giá tại thời điểm lập BCTC và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ sẽ được ghi nhận ngay vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

- Tuy nhiên, thông tin về các khoản chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện này phải được trình bày chi tiết trong thuyết minh BCTC của DN để đảm bảo người sử dụng thông tin sẽ có sự hiểu biết đầy đủ và chính xác về thực trạng tài chính, kết quả hoạt động của DN.

Vì vậy, khi trình bày thông tin trên BCTC, thông tin về chênh lệch tỷ giá nói chung và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ cần phải thể hiện rõ và riêng biệt.

Các DN cần bổ sung các thông tin liên quan đến chênh lệch tỷ giá trên thuyết minh báo cáo tài chính bao gồm:

- Thông tin về chênh lệch tỷ giá phát sinh từ các giao dịch ngoại tệ trong kỳ
- Thông tin về chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ.

Các thông tin này được bổ sung chi tiết cho chỉ tiêu doanh thu hoạt động tài chính, chi phí tài chính trong kỳ.

Ngoài ra, để nhằm cung cấp thông tin chi tiết hơn nữa về thực trạng hoạt động KDXNK của DN, góp phần giúp các nhà quản lý trong việc điều hành, quản lý DN, kế toán cần lập các báo cáo có liên quan đến các giao dịch KDXNK trong DN.

Bảng 3.4: Báo cáo doanh thu xuất khẩu

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

Báo cáo doanh thu xuất khẩu

Từ ngày.....đến ngày.....

STT	Nội dung	Giá trị xuất khẩu			Giá trị xuất khẩu (VND)	Ghi chú
		USD	EUR	....	
	Cộng	.....	.....	.....	.....

Người lập

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Mục đích: Báo cáo doanh thu xuất khẩu nhằm báo cáo tình hình thực hiện doanh thu của DN theo từng loại ngoại tệ và theo giá trị đồng Việt Nam.

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào sổ chi tiết doanh thu xuất khẩu theo từng loại ngoại tệ

Bảng 3.5: Báo cáo theo dõi hiệu quả hoạt động xuất khẩu

Hợp đồng số:.....

Chi phí			Doanh thu				Chênh lệch
Chi phí giao dịch ký hợp đồng	Chi phí mua hàng	Chi phí xuất khẩu	Ghi nợ		Ảnh hưởng của chênh lệch tỷ giá hối đoái	Thu ngay	
			(Theo tỷ giá tại thời điểm ghi nhận doanh thu)	(Theo tỷ giá tại thời điểm thu hồi công nợ)			

Người lập

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Mục đích: Báo cáo này nhằm theo dõi hiệu quả hoạt động xuất khẩu của DN chi tiết theo từng nhà nhập khẩu, theo từng hợp đồng và theo cả số nguyên tệ và giá trị tiền Việt Nam.

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào sổ chi tiết doanh thu xuất khẩu theo từng loại ngoại tệ, sổ chi tiết giá vốn hàng bán

Bảng 3.6: Báo cáo tiền gửi ngân hàng ngoại tệ

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

Báo cáo tiền gửi ngân hàng ngoại tệ

Ngày.....

STT	Tên ngân hàng	Số tiền			Số tiền (VND)	Ghi chú
		USD	EUR	.....	
	Cộng	.....	.....	.....	.....

Người lập

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Mục đích: Báo cáo này nhằm theo dõi chi tiết TGNH của DN theo từng khách hàng, theo từng loại ngoại tệ (cả về số nguyên tệ và giá trị tiền Việt Nam).

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào sổ chi tiết TGNH ngoại tệ của DN theo từng khách hàng và theo từng loại ngoại tệ.

Bảng 3.7: Báo cáo tình hình công nợ phải thu khách hàng (ngoại tệ)

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

Báo cáo tình hình công nợ phải thu khách hàng/phải trả người bán (ngoại tệ)

Ngày.....

STT	Tên khách hàng	Số tiền			Tỷ giá	Số tiền (VND)	Thời hạn thanh toán
		USD	EUR	.....		
	Cộng	.....	.....	.....		.....

Người lập

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Mục đích: Báo cáo này nhằm theo dõi chi tiết tình hình công nợ phải thu, phải trả ngoại tệ của DN theo từng khách hàng theo cả số nguyên tệ và giá trị tiền Việt Nam.

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào sổ chi tiết theo dõi công nợ phải thu/phải trả ngoại tệ của DN

Bảng 3.8: Báo cáo chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

**Báo cáo chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ
ngoại tệ cuối kỳ**

Ngày.....

STT	Tên khoản mục	Số tiền (ngoại tệ)	Tỷ giá	Số tiền (VND)	Trừ khi xác định lợi nhuận trừ thuế TNDN	
					Có	Không
	Cộng			.....	.....	.....

Người lập

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Mục đích: Báo cáo này nhằm theo dõi các khoản chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ có tính đến các khoản giảm trừ phục vụ cho mục đích thuế.

Phương pháp lập: Kế toán sẽ căn cứ vào các sổ chi tiết của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ, sổ chi tiết TK 413.

3.4. Những điều kiện và biện pháp để thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN

3.4.1. Về phía Bộ Tài chính

Bộ Tài chính là cơ quan chịu trách nhiệm chính trong việc đưa ra các quy định, nguyên tắc mang tính định hướng về mặt hạch toán trong công tác kế toán tại các DN. Chính vì vậy, để đưa ra những thay đổi giúp cho kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN mang tính khả thi và hiệu quả đòi hỏi Bộ Tài chính phải có những hành động cụ thể:

- Tiếp tục rà soát, bổ sung và hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán hiện hành trên cơ sở hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế có tính đến các đặc điểm, điều kiện của Việt Nam.

- Cần tiếp tục sửa đổi, bổ sung các thông tư hướng dẫn, văn bản pháp quy cho nhất quán với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán đã ban hành tạo sự thống nhất trong quy định, cụ thể như sau:

3.4.1.1. Hoàn thiện chuẩn mực kế toán

Chuẩn mực kế toán chủ yếu chi phối đến kế toán các giao dịch ngoại tệ là chuẩn mực số 10 (VAS 10) ra đời dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế số 21 (IAS 21) và có những sự thay đổi cho phù hợp với đặc điểm của nền kinh tế, của kế toán Việt Nam. Bên cạnh đó, Bộ Tài chính đã ban hành thông tư 105/2003/TT-BTC hướng dẫn VAS 10. Tuy nhiên, sau một thời gian đi vào thực tiễn, một số quy định trong VAS 10 đã tỏ ra không phù hợp xuất phát từ những nguyên nhân khách quan do sự thay đổi của nền kinh tế cũng như từ các nguyên nhân chủ quan do yêu cầu của quản lý Nhà nước. Ngoài ra, giữa VAS 10 và thông tư hướng dẫn lại có những điểm chưa thống nhất gây khó khăn cho người thực hiện công tác kế toán.

Chính vì vậy, việc hoàn thiện chuẩn mực kế toán cũng như sửa đổi thông tư hướng dẫn sao cho đảm bảo tính đúng đắn, thống nhất đưa ra được những nguyên tắc mang tính định hướng và phù hợp hơn với thực tiễn là đòi hỏi cấp bách, tất yếu khách quan.

Vấn đề đồng tiền ghi sổ

Luật kế toán hiện nay cũng đã có những quy định mở mang tính định hướng về vấn đề này như sau: các DN tiến hành ghi sổ bằng đồng Việt Nam, trong trường hợp DN có các giao dịch chủ yếu bằng ngoại tệ thì có thể lựa chọn ngoại tệ làm đồng tiền ghi sổ và phải được sự cho phép của Bộ Tài chính.

Đây là một quy định hợp lý trong bối cảnh nền kinh tế hiện nay cũng như xu hướng phát triển trong thời gian tới bởi Việt Nam đang trong quá trình từng bước hội nhập vào nền kinh tế quốc tế. Trong tương lai, khi số lượng và giá trị giao dịch ngày càng lớn, thị trường quốc tế mở rộng, các hoạt động giữa các công ty đa quốc gia ngày càng nhiều thì việc lựa chọn một đồng tiền khác đồng tiền nội tệ làm đồng tiền ghi sổ sẽ là hợp lý.

Chính vì vậy, việc sửa đổi chuẩn mực nhằm đưa ra những nguyên tắc kế toán đúng đắn, thống nhất và phù hợp với thông lệ, điều kiện cũng như bối cảnh của nền

kinh tế Việt Nam và hướng tới sự hòa hợp với nền kinh tế cũng như kế toán quốc tế là cần thiết và phải được thực hiện, cụ thể:

- Sửa đổi khái niệm về ngoại tệ như sau: “Ngoại tệ là đơn vị tiền tệ kế toán khác với đơn vị tiền tệ chức năng của một đơn vị”.

- Bỏ thuật ngữ “đơn vị tiền tệ kế toán” như hiện nay và bổ sung thuật ngữ “đơn vị tiền tệ chức năng” và “đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo”.

Theo VAS 10: “đơn vị tiền tệ kế toán là đơn vị tiền tệ được sử dụng chính thức trong việc ghi sổ kế toán và lập BCTC”. Do vậy, DN chỉ sử dụng một đơn vị tiền tệ để ghi sổ kế toán và lập BCTC. Tuy nhiên, theo thông lệ quốc tế thuật ngữ “đơn vị tiền tệ chức năng” và “đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo” không giống nhau, vì DN có thể sử dụng nhiều đơn vị tiền tệ khác nhau khi trình bày BCTC nhưng chỉ có thể chọn duy nhất một đơn vị tiền tệ chức năng.

VAS 10 cần bổ sung các khái niệm:

Đơn vị tiền tệ chức năng (functional currency):

Đơn vị tiền tệ chức năng là đồng tiền của môi trường kinh tế chủ yếu mà DN hoạt động. Môi trường kinh tế chủ yếu là môi trường kinh tế mà trong đó DN hoạt động một cách bình thường.

Các nhân tố chủ yếu để xác định đơn vị tiền tệ chức năng của DN:

- Đồng tiền ảnh hưởng chủ yếu đến giá cả của hàng hóa, dịch vụ;
- Đồng tiền của quốc gia mà năng lực cạnh tranh và các quy định chủ yếu xác định giá bán hàng hóa, dịch vụ;
- Đồng tiền ảnh hưởng chủ yếu đến chi phí lao động, nguyên vật liệu và các chi phí khác của việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ;
- Đồng tiền mà trong đó nguồn vốn được tạo ra từ các hoạt động tài chính bằng cách phát hành các công cụ nợ và vốn chủ sở hữu;
- Đồng tiền thu được từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được giữ lại.

Trong một số trường hợp các nhân tố bổ sung sẽ được xem xét sử dụng để xác định đơn vị tiền tệ chức năng như sau:

- Các hoạt động của cơ sở nước ngoài được tiến hành như một phần mở rộng của doanh nghiệp báo cáo hay là thực hiện với mức độ tự chủ đáng kể.
- Các giao dịch với DN báo cáo chiếm một tỷ lệ cao hay thấp trong các hoạt động của cơ sở nước ngoài.
- Dòng tiền từ các hoạt động nước ngoài ảnh hưởng trực tiếp đến dòng tiền của DN báo cáo và luôn sẵn sàng cho việc thanh toán tiền thu được cho DN báo cáo.

- Dòng tiền từ các hoạt động nước ngoài đủ để trang trải cho các khoản nợ hiện có mà không có khoản tiền được tài trợ từ doanh nghiệp báo cáo.

Khi các dấu hiệu trên bị lẫn lộn và không rõ ràng, nhà quản trị sử dụng sự xét đoán để xác định dòng tiền chức năng, bằng cách miêu tả một cách trung thực nhất kết quả kinh tế của các nghiệp vụ, sự kiện và điều kiện cơ bản.

Đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo:

Đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo là đồng tiền mà doanh nghiệp trình bày báo cáo tài chính. Đơn vị tiền tệ trình bày báo cáo của doanh nghiệp có thể khác với đơn vị tiền tệ chức năng, đặc biệt là doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Doanh nghiệp có thể sử dụng nhiều đơn vị tiền tệ trong việc ghi nhận các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ cũng như lập và trình bày báo cáo tài chính.

Bên cạnh việc sửa đổi, hoàn thiện các chuẩn mực kế toán hiện hành (VAS 10), Bộ Tài chính cần nhanh chóng soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán có liên quan làm cơ sở cho việc hoàn thiện kế toán các giao dịch ngoại tệ nói chung và trong KDXNK nói riêng (Chuẩn mực về Công cụ tài chính, ...)

3.4.1.2. Hoàn thiện chế độ kế toán

(a). Vấn đề tài khoản sử dụng

Để ghi nhận chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ, kế toán các DN hiện nay đang sử dụng TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”.

Theo quy định của chế độ kế toán, TK 413 dùng để phản ánh:

- ✓ Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ.
- ✓ Chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của DN do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.

Đến thời điểm cuối kỳ, kế toán sẽ đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ và ghi nhận vào TK 413. Sau khi bù trừ trên TK 413, chênh lệch tỷ giá trên TK 413 sẽ được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ và ghi nhận ngay vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Trong các giai đoạn trước, chênh lệch tỷ giá có trường hợp sẽ phải hoãn lại “treo” trên TK “Chênh lệch tỷ giá” (TK 413) để năm sau ghi đảo lại, xóa bỏ theo quy định của kế toán.

Tuy nhiên, quy định kế toán hiện nay đã khác nên việc sử dụng TK 413 để ghi nhận chênh lệch tỷ giá đối với các khoản mục tiền tệ ngoại tệ sẽ không còn phù hợp nữa.

Theo quy định hiện nay, toàn bộ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ sau khi bù trừ sẽ được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính. Thông tin về chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ không được thể hiện trên BCD kế toán cũng như không được trình bày riêng biệt trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Thông tin này thể hiện trên TK 413 được sử dụng phục vụ cho việc lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ khi xác định lãi lỗ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ. Việc bù trừ trên TK 413 trước khi ghi nhận vào TK 515 hoặc TK 635 sẽ làm cho thông tin cung cấp về chênh lệch tỷ giá theo từng đối tượng (công nợ phải thu, phải trả,...) sẽ thiếu tính minh bạch, không được rõ ràng do đã bị bù trừ.

Vì vậy, việc hạch toán qua một TK trung gian là không cần thiết. Hơn nữa, để phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế, với các khoản chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các số dư ngoại tệ cuối kỳ kế toán không cần phải hạch toán qua TK 413(4131) mà sẽ hạch toán thẳng vào TK 515 (nếu lãi tỷ giá) hoặc TK 635 (nếu lỗ tỷ giá).

Nội dung TK 413 thay đổi như sau:

Bên Nợ:

- ✓ Lỗ tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của DN do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.
- Kết chuyển lãi tỷ giá vào doanh thu hoạt động tài chính;

Bên Có:

- ✓ Lãi tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của DN do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.
- Kết chuyển lỗ tỷ giá vào chi phí tài chính;

Tài khoản 413 có thể có số dư bên Nợ hoặc số dư bên Có.

- ✓ **Số dư bên Nợ:** Lỗ tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của DN do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.
- ✓ **Số dư bên Có:** Lãi tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của DN do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng

điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.

Ngoài TK 413, TK 515 và TK 635 cần phải được sửa đổi, tiến hành mở chi tiết nhằm đảm bảo vẫn có thể cung cấp thông tin chi tiết về tình hình chênh lệch tỷ giá nói riêng và tình hình tài chính của DN nói chung, cụ thể:

- TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính “ được mở chi tiết thành các TK cấp 2, 3 như sau:

+ TK 5151: Lãi TGNH

+ TK 5152: Lãi chênh lệch tỷ giá

TK 51521: Lãi chênh lệch tỷ giá từ giao dịch phát sinh trong kỳ

TK 51522: Lãi chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ

+ TK 5153: Doanh thu hoạt động tài chính khác

- TK 635 “Chi phí tài chính” được mở chi tiết thành các TK cấp 2, 3 như sau:

+ TK 6351: Lãi vay

+ TK 6352: Lỗ chênh lệch tỷ giá

TK 63521: Lỗ chênh lệch tỷ giá từ giao dịch phát sinh trong kỳ

TK 63522: Lỗ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ

+ TK 6353: Chi phí tài chính khác

Phương pháp hạch toán như sau:

✓ Cuối kỳ, kế toán đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ như sau:

Nợ TK 111, 112, 131, 331,...

Có TK 515(51522) (Lãi tỷ giá)

Hoặc

Nợ TK 635(63522)

Có TK 111, 112, 131, 331 (Lỗ tỷ giá)

Việc ghi chép như thế này sẽ làm cho khối lượng ghi chép của kế toán giảm đi (không cần hạch toán qua TK 413, sau đó lại bù trừ trên TK 413 để ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính và chi phí tài chính) và thông tin kế toán vẫn đảm bảo cung cấp đầy đủ cho người sử dụng, ngoài việc cung cấp thông tin liên quan trên báo cáo KQKD, việc tổng hợp thông tin phục vụ cho việc lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ vẫn được đảm bảo.

(b) Vấn đề quy định các khoản mục tiền tệ ngoại tệ

Theo quy định của thông tư 200/2014/TT-BTC, các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cần được chuyển đổi tại thời điểm cuối kỳ bao gồm:

- ✓ Tiền mặt, các khoản tương đương tiền, tiền gửi có kỳ hạn bằng ngoại tệ
- ✓ Các khoản nợ phải thu, nợ phải trả có gốc ngoại tệ, ngoại trừ:

+ Các khoản trả trước cho người bán và các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hóa, dịch vụ và DN sẽ phải nhận lại các khoản trả trước bằng ngoại tệ thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

+ Các khoản người mua trả tiền trước và các khoản doanh thu nhận trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng về việc DN không thể cung cấp hàng hóa, dịch vụ và sẽ trả lại các khoản nhận trước bằng ngoại tệ cho người mua thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

- ✓ Các khoản đi vay, cho vay được quyền thu hồi hoặc có nghĩa vụ hoàn trả bằng ngoại tệ.
- ✓ Các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng ngoại tệ. Các khoản nhận ký cược, ký quỹ phải hoàn trả bằng ngoại tệ.

Việc loại trừ các khoản ứng trước cho người bán hoặc nhận ứng trước từ người mua ra khỏi các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ do các khoản mục này sẽ chuyển thành hàng hóa trong tương lai, cụ thể: khoản ứng trước cho người bán sẽ chuyển thành khoản hàng hóa DN nhận được và khoản nhận trước từ người mua sẽ chuyển thành hàng hóa DN phải giao cho khách hàng.

Đối với các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ trong KDXNK là khoản DN tạm chi để ký cược, ký quỹ, mở L/C để nhằm mua hàng hóa trong tương lai và xét về bản chất nó cũng tương tự như khoản ứng trước cho người bán hoặc nhận ứng trước của khách hàng.

Do vậy, thông tư 200/2014/TT-BTC cũng nên loại trừ các khoản mục này khỏi các khoản mục tiền tệ ngoại tệ, cụ thể:

+ Các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng về việc DN không được nhận hàng hóa, dịch vụ và sẽ nhận lại các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ ngoại tệ thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

+ Các khoản nhận ký cược, ký quỹ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng về việc DN không thể cung cấp hàng hóa, dịch vụ và sẽ trả lại các khoản nhận đặt cọc, ký cược, ký quỹ ngoại tệ cho người mua thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

(c) Vấn đề kế toán phòng ngừa rủi ro tỷ giá

Trong KDXNK, các DN có thể sử dụng CCTC phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá. Ngoài các hợp đồng gốc, trong trường hợp DN sử dụng CCTC phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá thì kế toán phải theo dõi, ghi nhận đối với các hợp đồng này.

Do vậy, để kế toán CCTC phái sinh nhằm phòng ngừa rủi ro tỷ giá, chế độ kế toán cần bổ sung TK "Công cụ tài chính phái sinh".

TK "Công cụ tài chính phái sinh" sẽ được phân loại là TK tài sản trong hệ thống TK kế toán DN vì nó thỏa mãn tiêu chuẩn theo quy định của kế toán: "Tài sản là nguồn lực do DN kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai"

Trên cơ sở hệ thống TK như hiện nay, TK Công cụ tài chính phái sinh sẽ được xếp thành nhóm TK riêng do nó có đặc điểm và tính chất riêng so với các nhóm đối tượng kế toán khác.

Vì vậy, chế độ cần bổ sung TK 181 – Công cụ tài chính phái sinh

Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 181 – Công cụ tài chính phái sinh như sau:

- Bên Nợ:**
- Giá trị hợp lý của tài sản phái sinh tăng;
 - Giá trị hợp lý của nợ phải trả phái sinh giảm
- Bên Có:**
- Giá trị hợp lý của nợ phải trả phái sinh tăng;
 - Giá trị hợp lý của tài sản phái sinh giảm

Số dư bên Nợ: Giá trị hợp lý của tài sản phái sinh tại thời điểm báo cáo

Số dư bên Có: Giá trị hợp lý của nợ phải trả phái sinh tại thời điểm báo cáo

Tài khoản 181 – Công cụ tài chính phái sinh có 4 tài khoản cấp 2

- Tài khoản 1811- Hợp đồng kỳ hạn: Phản ánh giá trị hợp lý của hợp đồng kỳ hạn tại thời điểm báo cáo. Tài khoản 1811 có 2 tài khoản cấp 3:

+ Tài khoản 18111 - Hợp đồng kỳ hạn sử dụng cho mục đích phòng ngừa rủi ro.

+ Tài khoản 18112 - Hợp đồng kỳ hạn sử dụng cho mục đích kinh doanh;

- Tài khoản 1812- Hợp đồng quyền chọn: Phản ánh giá trị hợp lý của hợp đồng quyền chọn tại thời điểm báo cáo. Tài khoản 1812 có 2 tài khoản cấp 3:

+ Tài khoản 18121 - Hợp đồng quyền chọn sử dụng cho mục đích phòng ngừa rủi ro.

+ Tài khoản 18122 - Hợp đồng quyền chọn sử dụng cho mục đích kinh doanh.

- Tài khoản 1813- Hợp đồng hoán đổi: Phản ánh giá trị hợp lý của hợp đồng hoán đổi tại thời điểm báo cáo. Tài khoản 1813 có 2 tài khoản cấp 3:

+ Tài khoản 18131 - Hợp đồng hoán đổi sử dụng cho mục đích phòng ngừa rủi ro.

+ Tài khoản 18132 - Hợp đồng hoán đổi sử dụng cho mục đích kinh doanh;

- Tài khoản 1814- Hợp đồng tương lai: Phản ánh giá trị hợp lý của hợp đồng tương lai tại thời điểm báo cáo. Tài khoản 1814 có 2 tài khoản cấp 3:

+ Tài khoản 18141 - Hợp đồng hoán đổi sử dụng cho mục đích phòng ngừa rủi ro.

+ Tài khoản 18142 - Hợp đồng hoán đổi sử dụng cho mục đích kinh doanh;

Đối tượng được phòng ngừa rủi ro tỷ giá trong kinh doanh xuất nhập khẩu:
Là các khoản công nợ phải thu, phải trả ngoại tệ xảy ra trong tương lai mà đơn vị có thể phải chịu rủi ro về thay đổi tỷ giá.

Nguyên tắc kế toán:

Khi kế toán phòng ngừa rủi ro tỷ giá, DN phải tuân thủ các nguyên tắc sau:

- Kể từ thời điểm hợp đồng có hiệu lực, kế toán phải theo dõi chi tiết các công cụ tài chính phát sinh phòng ngừa rủi ro tỷ giá.

- Phần lãi hoặc lỗ phòng ngừa rủi ro tỷ giá phát sinh từ công cụ phòng ngừa rủi ro được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu và được trình bày trong thuyết minh BCTC.

- DN dừng áp dụng kế toán phòng ngừa rủi ro khi:

+ Công cụ phòng ngừa rủi ro đã hết hạn, bị bán đi, chấm dứt hiệu lực hoặc đã được thực hiện.

+ Công cụ phòng ngừa rủi ro không còn đáp ứng các điều kiện để áp dụng kế toán phòng ngừa rủi ro.

- Trong trường hợp giao dịch dự kiến được xác định là sẽ không xảy ra nữa, các khoản lãi hoặc lỗ lũy kế liên quan trước đây được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu kể từ khi công cụ phòng ngừa rủi ro có hiệu lực sẽ được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

3.4.2. Về phía các cơ quan Nhà nước có liên quan

Trong những năm qua, có thể khẳng định một thành công quan trọng trong quản lý nhà nước về hoạt động ngân hàng và điều hành chính sách tiền tệ đó chính là chính sách quản lý ngoại hối và điều hành tỷ giá không ngừng được đổi mới và hoàn thiện, phù hợp với tiến trình vận động chung của nền kinh tế và hướng tới phù hợp với thông lệ quốc tế và nguyên lý của kinh tế thị trường theo định hướng chiến lược chung. Nhờ chính sách ổn định tỷ giá hối đoái của Nhà nước mà công tác hạch toán ngoại tệ cũng bớt phần khó khăn.

Về cơ chế điều hành tỷ giá, từ đầu năm 1999, Ngân hàng Nhà nước đã chính thức bỏ cơ chế điều hành tỷ giá theo kiểu bao cấp như trước đây (hàng ngày, Ngân hàng Nhà nước công bố tỷ giá chính thức, các ngân hàng thương mại được phép kinh doanh ngoại tệ chủ động quy định tỷ giá mua bán, trao đổi cụ thể của mình trong biên độ 5%, 7%, 10% so với tỷ giá chính thức của Ngân hàng Nhà nước), chuyển sang chỉ công bố tỷ giá giao dịch bình quân hàng ngày trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng, thu hẹp chênh lệch giữa tỷ giá liên ngân hàng và tỷ giá niêm yết của Ngân hàng thương mại, từ đó đã thống nhất tỷ giá chuyển đổi ngoại tệ cho các giao dịch, việc hạch toán kế toán cũng được thống nhất hơn, thị trường ngoại hối cũng dần đi vào ổn định.

Tuy nhiên, để góp phần hoàn thiện hơn công tác kế toán ngoại tệ và chênh lệch tỷ giá, điều quan trọng hiện nay là phải có những giải pháp nhằm góp phần ổn định tỷ giá hối đoái trên thị trường ngoại hối, gồm những biện pháp sau:

- Cần theo dõi, phân tích diễn biến thị trường tài chính quốc tế một cách liên tục và có hệ thống, từ đó, tiếp tục và nhất quán thực hiện chủ trương điều hành tỷ giá linh hoạt theo diễn biến thị trường, chủ động can thiệp khi cần thiết.

- Giảm bớt dần tình trạng kiểm soát tỷ giá mang tính hành chính, mạnh dạn giảm bớt can thiệp mang tính hành chính, đồng thời nâng cao hơn tính chỉ đạo và kiểm soát vĩ mô của Ngân hàng Nhà nước trong hoạt động quản lý Nhà nước đối với khu vực ngân hàng thương mại.

- Nghiên cứu xây dựng cơ sở khoa học cho việc xác định tỷ giá.

- Các cơ chế quản lý ngoại hối cần được hoàn thiện hơn để góp phần chống tình trạng đô la hoá, các ngân hàng phải có mức dự trữ ngoại tệ đủ mạnh và không chế mức lạm phát trong nước.

3.4.3. Về phía các cơ quan khác

Với hội nghề nghiệp:

- Trong quá trình hội nhập vào kế toán quốc tế, hội nghề nghiệp giữ một vai trò rất quan trọng trong việc truyền bá kiến thức chuyên môn và đào tạo nguồn nhân lực kế toán có chất lượng cao cho xã hội. Vì thế, VAA và VACPA cần nâng cao năng lực hoạt động và trách nhiệm xã hội của tổ chức nghề nghiệp. Đổi mới và phát triển mạnh mẽ, chủ động hơn về tổ chức và hoạt động để thực sự là một tổ chức độc lập, mang tính nghề nghiệp cao.

- Tích cực, chủ động và phát huy vai trò cầu nối giữa Bộ Tài chính và các cơ quan Nhà nước với các DN trong việc bồi dưỡng kiến thức, thu thập ý kiến và góp phần tham gia vào quá trình soạn thảo, ban hành các quy định về kế toán liên quan.

Đối với Doanh nghiệp:

- Phải thường xuyên nâng cao năng lực của đội ngũ làm công tác kế toán bằng cách tham dự các lớp cập nhật kiến thức về chuẩn mực kế toán do Bộ Tài chính, Hội nghề nghiệp tổ chức. Đề ra các kế hoạch đào tạo, bồi dưỡng kiến thức chuyên môn cho những người làm kế toán. Thường xuyên cập nhật các quy định và các thông tư hướng dẫn mới về kế toán nói chung và kế toán chênh lệch tỷ giá nói riêng để quá trình thực hiện được dễ dàng hơn.

- Tích cực, chủ động trong việc nghiên cứu và vận dụng chuẩn mực, chế độ và thông tư vào thực tế của doanh nghiệp. Phản ánh những khó khăn, vướng mắc cho các cơ quan chức năng để kịp thời điều chỉnh cho phù hợp.

- Tích cực tham gia vào các cuộc khảo sát, đóng góp ý kiến đánh giá về các quy định hiện hành đối với kế toán nói chung và kế toán chênh lệch tỷ giá nói riêng.

- Chuẩn bị đầy đủ các điều kiện về quy chế, nhân sự, và điều kiện cơ sở vật chất để tiếp nhận và triển khai có hiệu quả công tác đào tạo chuyên môn cho đội ngũ người làm kế toán nhằm xây dựng một đội ngũ những người làm kế toán được trang bị đầy đủ về kiến thức chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp.

Kết luận chương 3

Trên cơ sở nghiên cứu về khung lý luận và thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK của các DN Việt Nam, luận án đã đề xuất hệ thống các giải pháp giúp các DN thực hiện kế toán các giao dịch ngoại tệ gồm: các giải pháp hoàn thiện kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ, hoàn thiện vấn đề trình bày và công bố thông tin. Trong hệ thống các giải pháp về kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ, luận án đã đưa ra các giải pháp về: hoàn thiện vấn đề tỷ giá sử dụng, kế toán ghi nhận giao dịch ngoại tệ khi đồng tiền ghi sổ và lập BCTC không phải là đồng Việt Nam, ghi nhận giao dịch khi đồng tiền tính toán khác đồng tiền thanh toán, khi có điều khoản ứng trước của khách hàng và trong một số trường hợp đặc biệt, kế toán giao dịch ký quỹ theo tỷ giá kỳ hạn, hoàn thiện hệ thống sổ kế toán, kế toán phòng ngừa rủi ro tỷ giá. Để các giải pháp các DN có thể thực hiện và mang tính khả thi, luận án đã đưa ra một số điều kiện để thực hiện về phía các cơ quan Nhà nước, Bộ Tài chính cũng như từ phía các DN.

KẾT LUẬN

Trong xu thế toàn cầu hóa, Việt Nam ngày càng có sự hội nhập sâu rộng và mạnh mẽ vào nền kinh tế thế giới, các hoạt động ngoại thương diễn ra ngày càng nhiều. Trong các DN, các giao dịch liên quan đến ngoại tệ ngày càng nhiều về số lượng và lớn về giá trị giao dịch. Việc ghi chép các giao dịch liên quan đến ngoại tệ không hề đơn giản bởi đặc điểm phức tạp của loại giao dịch này.

Xuất phát từ thực tế của các DN, tác giả đã lựa chọn đề tài “*Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK của các DN Việt Nam*” làm đề tài luận án của mình. Luận án đã đạt những kết quả sau:

- Về mặt lý luận, luận án đã hệ thống hóa, khái quát, làm rõ bản chất của các giao dịch ngoại tệ nói chung và giao dịch ngoại tệ trong KDXNK nói riêng và bổ sung, làm sáng tỏ hơn những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK, phương pháp kế toán các giao dịch ngoại tệ theo các quan điểm và xu hướng hòa chọn chuẩn mực kế toán của một số quốc gia trên thế giới để từ đó định hướng cho việc hoàn thiện tại các DN Việt Nam.

- Về mặt thực tiễn, luận án nghiên cứu thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ theo chế độ kế toán Việt Nam qua các thời kỳ khác nhau. Đồng thời, luận án tìm hiểu thực trạng kế toán các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK tại các DN Việt Nam hiện nay, qua đó tìm ra những ưu điểm, tồn tại và nguyên nhân chi phối để đề xuất các giải pháp góp phần khắc phục.

Các giải pháp hoàn thiện được đưa ra bao gồm các nhóm giải pháp hoàn thiện kế toán ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong KDXNK và giải pháp hoàn thiện việc trình bày và công bố thông tin trên BCTC.

Để thực hiện các giải pháp, luận án cũng đã trình bày điều kiện cần để thực hiện các giải pháp xuất phát từ phía Nhà nước, Bộ Tài chính và DN.

Luận án đã đạt được mục tiêu nghiên cứu đã đề ra. Tuy nhiên, do vấn đề nghiên cứu phức tạp, khả năng nghiên cứu còn hạn chế nên luận án vẫn còn những giới hạn nhất định về nội dung và không thể tránh khỏi thiếu sót. Chính vì vậy, tác giả mong nhận được đóng góp của các Thầy Cô giáo, các nhà khoa học, các nhà nghiên cứu để có thể tiếp tục hoàn thiện vấn đề nghiên cứu hơn nữa.

**DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ ĐÃ CÔNG BỐ
LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN**

1. Nguyễn Thị Minh Giang (2012), *Một số trao đổi về kế toán chênh lệch tỷ giá theo quy định hiện hành*, Tạp chí ngân hàng, số 14, trang 45 - 48
2. Nguyễn Thị Minh Giang (2015), *Một số trao đổi về kế toán ngoại tệ theo quy định hiện hành*, Tạp chí khoa học Thương mại, số 79.
3. Nguyễn Thị Minh Giang (2015), *Một số trao đổi về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái và kế toán quản trị trong DN*, Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc tế “Kinh tế, quản lý và quản trị kinh doanh trong bối cảnh toàn cầu hóa: Lý luận và thực tiễn”, trường ĐH Kinh tế quốc dân, trang 279 - 287
4. Nguyễn Thị Minh Giang (2016), *Trao đổi về đồng tiền tính toán và đồng tiền thanh toán trong kế toán kinh doanh xuất nhập khẩu*, Tạp chí Tài chính, số 627, tháng 2 trang 40 - 41
5. Nguyễn Thị Minh Giang (2017), *Một số trao đổi về đồng tiền ghi sổ trong kế toán các giao dịch ngoại tệ tại các DN hiện nay*, Tạp chí công thương, số 4+5/tháng 4, trang 449 - 453

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Đoàn Văn Anh (2005), *Luận án “Hoàn thiện kế toán doanh thu bán hàng tại các DN xuất nhập khẩu Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế”*, trường Đại học Thương Mại
2. Bộ Tài chính (1993), *Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất*, Nhà xuất bản thống kê và tạp chí tài chính
3. Bộ Tài chính (1995), Quyết định 1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995 V/v ban hành chế độ kế toán DN
4. Bộ Tài Chính (2003), Thông tư 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003 hướng dẫn chuẩn mực kế toán số 10
5. Bộ Tài Chính (2005), *Hệ thống chế độ kế toán mới theo chuẩn mực kế toán Việt Nam*, Nhà xuất bản Thống kê
6. Bộ Tài Chính (2006), Quyết định 15/2006/QĐ-BTC về việc ban hành “Chế độ kế toán doanh nghiệp” ngày 20/3/2006.
7. Bộ Tài Chính (2006), Quyết định 48/2006/QĐ-BTC về việc ban hành “Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa” ngày 20/3/2006.
8. Bộ Tài Chính (2007), Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007.
9. Bộ Tài Chính (2009), Thông tư 201/2009/TT-BTC ngày 15/10/2009 hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá trong DN
10. Bộ Tài Chính (2009), Thông tư 244/2009/TT-BTC ngày 31/12/2009 hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán DN
11. Bộ Tài chính (2012), Thông tư 179/2012/TT-BTC ngày 24/10/2012 Quy định về ghi nhận, đánh giá, xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong DN
12. Bộ Tài chính (2014), Thông tư 200/2015/TT-BTC ngày 22/12/2014 hướng dẫn chế độ kế toán DN.
13. Bộ Tài chính (2016), Thông tư 53/2016/TT-BTC ngày 21/3/2016 sửa đổi bổ sung thông tư 200/2014/TT-BTC
14. Bộ Tài chính (2016), Thông tư 133/2016/TT-BTC ngày 26/8/2016 hướng dẫn chế độ kế toán DN nhỏ và vừa

15. Ngô Thế Chi, Phạm Văn Đăng (2002), *Kế toán Việt Nam – Quá trình hình thành và phát triển (tập 1)*, Nhà Xuất bản Tài chính
16. Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2013), *Giáo trình kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Tài chính
17. Chính phủ, Quyết định số 2471/QĐ-TTg ngày 28/12/2011 phê duyệt chiến lược xuất nhập khẩu hàng hóa 2010 – 2020, định hướng 2030
18. Nguyễn Văn Công (2005), “Hoàn thiện kế toán các nghiệp vụ liên quan đến ngoại tệ”, tạp chí kinh tế và phát triển, số 98
19. Phan Đức Dũng (2006), *Kế toán thương mại dịch vụ và kinh doanh xuất nhập khẩu*, Nhà xuất bản Thống kê
20. Phạm Văn Dược (1999), Đặng Kim Cương, *Hướng dẫn thực hành chế độ kế toán mới*, Nhà xuất bản Thống kê.
21. Vũ Hữu Đức (2010), *Những vấn đề cơ bản của Lý thuyết kế toán*, Nhà xuất bản Lao động.
22. Nguyễn Đình Đỗ, Nguyễn Vũ Việt (2008), *Giáo trình Nguyên tắc, Chuẩn mực quốc tế về kế toán và kế toán tài chính trong doanh nghiệp*, NXB Tài Chính, Hà Nội
23. Dương Hữu Hạnh (2007), *Hướng dẫn thực hành kinh doanh xuất nhập khẩu*, Nhà xuất bản Thống kê
24. Hennie Van Greuning, Marius Koew (2002), *Các chuẩn mực kế toán quốc tế*, Ngân hàng thế giới, Nhà xuất bản chính trị quốc gia.
25. Võ Văn Hợp (2014), *Giáo trình thanh toán quốc tế*, NXB Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
26. Vũ Văn Hóa, Đinh Xuân Hạng (2007), *Giáo trình Lý thuyết tiền tệ*, NXB Tài chính
27. Hugh A. Adams, Đỗ Thùy Linh (2005), *Hội nhập với các nguyên tắc kế toán và kiểm toán quốc tế*, Nhà xuất bản Chính trị quốc gia
28. Phạm Huyền (1997), *Hướng dẫn thực hành kế toán DN*, NXB Thống kê
29. Kermit Dlarson (1994), *Kế toán tài chính (theo hệ thống kế toán Mỹ)*
30. Nguyễn Minh Kiều (2006), *Thanh toán quốc tế*, Nhà xuất bản Thống kê
31. Nguyễn Thị Phương Liên, Đinh Văn Sơn (2014), *Giáo trình thanh toán quốc tế và tài trợ xuất nhập khẩu*, Nhà xuất bản Thống kê.
32. Đặng Thị Loan (1996), *Kế toán tài chính trong các DN*, NXB Giáo dục, Hà Nội

33. Trần Hải Long (2010), “*Bàn về chênh lệch tỷ giá hối đoái theo chuẩn mực VAS số 10 và thông tư 201/2009/TT-BTC*”, tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán, số 6
34. Lê Gia Lục và Ngô Thế Chi (1996), *Kế toán thương mại dịch vụ*, NXB Tài chính
35. Nguyễn Xuân Minh, *Hợp đồng xuất nhập khẩu tiếp cận từ khía cạnh pháp lý, nghiệp vụ, ngôn ngữ - tiếng Anh*, Nhà xuất bản Đại học Quốc gia Thành phố Hồ Chí Minh, 2011
36. Trần Xuân Nam (2015), *Kế toán tài chính (tập 1)*, Nhà xuất bản Tài chính
37. Trần Xuân Nam (2015), *Kế toán tài chính (tập 2)*, Nhà xuất bản Tài chính
38. Ngân hàng Nhà nước, *Thông tư số 15/2015/TT-NHNN hướng dẫn giao dịch ngoại tệ*
39. Võ Văn Nhị (1999), *Báo cáo kế toán doanh nghiệp VN*, NXB Thống kê
40. Nguyễn Văn Nhiệm (1999), *Hướng dẫn thực hành ghi chép chứng từ và sổ kế toán trong các loại hình DN*, Nhà xuất bản thống kê
41. Nguyễn Thị Thanh Phương (2014), luận án “*Kế toán công cụ tài chính phái sinh trong các DN Việt Nam hiện nay*”.
42. Quốc hội Khóa 11 (2003), *Luật kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003*.
43. Quốc hội Khóa 13 (2015), *Luật kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20/11/2015*
44. Nguyễn Công Phương (2005), *Kế toán hoạt động kinh doanh nhập khẩu ủy thác*, Tạp chí Tài chính, tháng 9/2005
44. Nguyễn Phi Sơn (2013), *Luận án “Kế toán các công cụ tài chính phái sinh phòng ngừa rủi ro trong các DN xuất nhập khẩu Đà Nẵng*, Học viện tài chính
45. Đặng Văn Thanh (1997), *Hệ thống kế toán Doanh nghiệp vừa và nhỏ*, NXB Tài chính
46. Đặng Văn Thanh (1995), *Hệ thống kế toán Doanh nghiệp*, NXB Tài chính
47. Hoàng Cẩm Trang (2010), “*Kế toán và thuế đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái*”, tạp chí kế toán, số 4
48. Nguyễn Đức Tín (2007), “*Một số ý kiến về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái theo VAS 10*”, tạp chí kiểm toán, số 04
49. Đinh Xuân Trình (2006), *Giáo trình thanh toán quốc tế*, Nhà xuất bản Lao động xã hội
50. Nguyễn Việt Tuấn, Lý Văn Diệu (2012), *Giáo trình nghiệp vụ kinh doanh xuất nhập khẩu*, Nhà xuất bản Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh
51. Thủ tướng Chính phủ (2011), *Quyết định số 2471/QĐ-TTg ngày 28/12/2011 về việc phê duyệt Chiến lược xuất nhập khẩu hàng hóa thời kỳ 2011 – 2020, định hướng đến năm 2030*.

52. Ủy Ban Thường Vụ Quốc hội Khóa 11 (2005), *Pháp lệnh ngoại hối 28/2005/PL-UBTVQH11*

53. Nguyễn Như Ý (1999), *Đại Từ điển Tiếng Việt*, Nhà xuất bản văn hóa thông tin

Tiếng Anh

54. Allen Huang, Svetlana Vlady (2012), “*The Accounting and Economic Effects of Currency Translation*”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 8, No. 11, 1601-1610

55. Christopher Nobes and Robert Parker (2008), *Comparative international Accounting*, Pearson Education, tenth edition.

56. Dufey, G và Giddy, I. (2003), *International finance and Accounting handbook*, John Wiley & Sons, third edition, chapter 6

57. Frederick D.S.Choi , Gary K. Meek (2011), *International Accounting*, Prentice – Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 07632, seventh edition

58. Jasmina Bogicevic (2013), “*Accounting implication of foreign currency transactions translation and hedging*”, *Economic Horizons*, Volume 15, Number 2, 137 – 151

59. Jo Ann M. Pinto (2011), “*Foreign Currency Translation Method Choice: Insights From Game Theory*”, *The Journal of Applied Business Research* Volume 18, Number 4

60. International Accounting Standard Committee Foundation (IASCF) (2003), “*International Accounting Standard 21*”, IAS 18, IAS 23, IAS 1, IAS 39

61. Timothy Douppnik and Hector Perera (2007), *International Accounting*, Mc Graw Hill International Edition.

62. Troberg, P. (1994). *Global Currency Unit: a Balance Approach to Performance Evaluation in Multinational Enterprises*. Swedish School of Economics and Business Administration.

63. World trade organization, *The world economy and trade in 2014 and early 2015*,

64. Zardoya, A. (1995). *Performance Evaluation of the Foreign Operations of Multinational Companies: Currency Choice and the Application of Exchange Rates*. Department of Accounting and Finance - University of Zaragoza (Spain)

PHỤ LỤC

Phụ lục 1.1: Danh sách các DN được điều tra

STT	Tên Doanh nghiệp
1	Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam
2	Công ty cổ phần thương mại và đầu tư Đức Giang
3	Công ty cổ phần vật tư nông sản
4	Công ty cổ phần ĐTK
5	Công ty TNHH hệ thống công nghiệp LS – VINA
6	Công ty TNHH Nghĩa Phong Hân
7	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển công nghệ quốc gia ADG
8	Công ty cổ phần kinh doanh vật tư kỹ thuật
9	Công ty cổ phần La Thành
10	Công ty TNHH công nghệ và phát triển Việt Nam
11	Công ty TNHH Điện – điện tử
12	Công ty cổ phần chế tạo điện cơ Hà Nội
13	Công ty TNHH Thương mại Long Biên Hà Nội
14	Công ty cổ phần Hoàng Trần
15	Công ty TNHH sản xuất và thương mại quốc tế Khánh Linh
16	Công ty CP đầu tư TMDV Thăng Long
17	Công ty TNHH Việt Nam Dragonjet
18	Công ty TNHH Cao Thanh Đạt
19	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu châu Á Thái Bình Dương
20	Công ty TNHH Sản xuất Thương mại Dịch vụ Thành Tâm Decal
21	Công ty TNHH Vinecom
22	Công ty cổ phần Vật liệu xây dựng Secoin
23	Công ty cổ phần thiết bị VPP Hoàng Minh
24	Công ty cổ phần Đầu tư và Công nghệ Đức Thành
25	Công ty TNHH sản xuất và thương mại quốc tế Khánh Linh
26	Công ty TNHH thương mại Thành Lâm
27	Công ty TNHH thương mại và dịch vụ Phúc Thịnh
28	Công ty cổ phần văn phòng phẩm Hồng Hà

29	Công ty cổ phần Hải Vân Việt Nam
30	Công ty TNHH xây dựng và thương mại Nam Phúc
31	Công ty TNHH thương mại và đầu tư T&N
32	Công ty TNHH Minh Thanh
33	Công ty TNHH MTV tháp UBI
34	Công ty cổ phần dược – thiết bị y tế Đà Nẵng
35	Công ty cổ phần Long Hải Vân
36	Công ty TNHH MTV xi măng miền Trung
37	Công ty cổ phần dược phẩm Hiệp Bách Niên
38	Công ty TNHH MTV Hoa Anh Đào
39	Công ty cổ phần điện tử tin học hóa chất
40	Công ty TNHH MTV GCT Thái Phương
41	Công ty TNHH Mỹ thuật Đại Hiệp Mỹ
42	Công ty TNHH dịch vụ và thương mại Tiến Cường
43	Công ty TNHH Tuấn Việt
44	Công ty TNHH cơ khí nội thất Vĩnh Thịnh
45	Công ty TNHH Vinamart
46	Công ty cổ phần khoáng sản Nam Hà
47	Công ty TNHH thương mại Vĩnh Thái
48	Công ty TNHH lâm sản Bắc Giang
49	Công ty cổ phần đầu tư xây dựng Hưng Phú
50	Công ty TNHH sản xuất kinh doanh Minh Phượng
51	Công ty TNHH Nhung Thảo
52	Công ty TNHH phát triển công nghệ Việt Nhật
53	Công ty TNHH May Đức Giang
54	Công ty cổ phần đầu tư thương mại dịch vụ Thăng Long
55	Công ty cổ phần vật tư kỹ thuật Nam Hà Nam
56	Công ty cổ phần thương mại và dịch vụ Thiên Kim Việt
57	Công ty TNHH Đầu tư thương mại và xuất nhập khẩu Hà Nội
58	Công ty cổ phần đầu tư xuất nhập khẩu Artex
59	Công ty TNHH thương mại xuất nhập khẩu Thanh Hùng

60	Công ty cổ phần vận tải và phân phối Thăng Long
61	Công ty TNHH Châu Tiên
62	Công ty TNHH thương mại xuất nhập khẩu Hoàng Mai
63	Công ty TNHH xuất nhập khẩu và dịch vụ Hồng Phát
64	Công ty TNHH Song Toàn
65	Công ty TNHH thương mại xuất nhập khẩu Ngọc Nam
66	Công ty TNHH Sơn Long
67	Công ty TNHH SXTM và XNK Kim Đình
68	Công ty cổ phần SXDV XNK Từ Liêm
69	Công ty cổ phần đầu tư và thương mại Tứ Hải
70	Công ty TNHH Dũng Hạnh
71	Công ty cổ phần đầu tư xuất nhập khẩu vật tư kỹ thuật Hà Nội
72	Công ty cổ phần sản xuất và XNK lâm sản Hà Nội
73	Công ty TNHH IBM Việt Nam
74	Công ty cổ phần nhựa Plaschem
75	Công ty cổ phần tập đoàn HIPT
76	Công ty TNHH điện tử Meiko
77	Công ty TNHH Đại La Thành
78	Công ty cổ phần quốc tế ABC
79	Công ty cổ phần xăng dầu quân đội
80	Công ty cổ phần ABC Bắc Ninh
81	Công ty TNHH MTV xuất nhập khẩu và đầu tư Hà Nội
82	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu tạp phẩm
83	Tổng công ty may 10
84	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu tổng hợp Hà Nội
85	Công ty cổ phần may 19
86	Công ty TNHH thiết bị máy móc Hòa Thành Ninh Ba
87	Công ty TNHH thương mại Minh An
88	Công ty cổ phần thương mại và dịch vụ Thiên Kim Việt
89	Công ty TNHH phát triển hệ thống và công nghệ
90	Công ty TNHH xây lắp chế tạo và cung cấp thiết bị công nghiệp Thành Long

91	Công ty TNHH Thương mại quốc tế và dịch vụ siêu thị Big C Thăng Long
92	Công ty cổ phần bất động sản Việt Nhật
93	Tổng công ty may Đức Giang
94	Công ty cổ phần vật liệu tre gỗ sinh thái Việt Nam
95	Công ty cổ phần Everpia
96	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu và hợp tác đầu tư VILEXIM
97	Công ty TNHH EMW Việt Nam
98	Công ty TNHH kinh doanh xuất nhập khẩu vải sợi Phú Lộc
99	Công ty cổ phần may xuất khẩu Việt Thái
100	Công ty cổ phần thương mại Thiên Kim Việt
101	Công ty TNHH Hanoi Doosung Tech
102	Công ty TNHH xuất nhập khẩu và thương mại tổng hợp Sakaeru Việt Nam
103	Công ty cổ phần y tế Quang Minh
104	Tổng công ty dung dịch khoan và hóa phẩm dầu khí

Phụ lục 1.2:

PHIẾU ĐIỀU TRA

Kính gửi: Anh/Chị....

Hiện nay tôi đang tiến hành nghiên cứu đề tài “*Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN Việt Nam*”

Rất mong sự hợp tác từ các Anh, chị để tôi có thể hoàn thành đề tài nghiên cứu của mình. Để trả lời câu hỏi, xin vui lòng đánh dấu (x) vào phương án mà Anh/chị cho là phù hợp. Tất cả các thông tin sẽ chỉ được dùng cho mục đích nghiên cứu.

Xin trân trọng cảm ơn

Tên đơn vị:

Họ tên người được phỏng vấn:

Vị trí công tác:

PHẦN I: THÔNG TIN CHUNG VỀ DOANH NGHIỆP

1. Doanh nghiệp của Ông (Bà) thuộc loại hình Doanh nghiệp nào:

- DN tư nhân
- Công ty cổ phần
- Công ty TNHH
- Loại hình khác

2. Cơ cấu tổ chức bộ máy của DN

- Công ty
- Tổng công ty
- Tập đoàn

3. Loại hình hoạt động kinh doanh được tổ chức tại DN

- Sản xuất
- Kinh doanh thương mại
- Kinh doanh dịch vụ

4. DN có hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu trực tiếp không?

- Nhập khẩu
- Xuất khẩu

- Cả xuất khẩu và nhập khẩu
- Không có hoạt động xuất, nhập khẩu trực tiếp

5. DN có hoạt động xuất nhập khẩu ủy thác không?

- Có
- Không

6. Tổng số lao động bình quân trong năm tài chính gần nhất:

- Dưới 10 người
- 10 – 200 người
- 200 – 300 người
- Trên 300 người

7. Vốn điều lệ tính đến ngày cuối cùng của năm tài chính gần nhất:

- Dưới 20 tỷ
- 20 – 100 tỷ
- Trên 100 tỷ

8. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán trong DN:

- Tập trung
- Phân tán
- Hỗn hợp

9. Chế độ kế toán DN đang áp dụng:

- Ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo thông tư 53/2016/TT-BTC
- Ban hành QĐ 48/2006/QĐ/BTC

10. Hình thức sổ kế toán mà DN đang áp dụng:

- Hình thức Nhật ký chung
- Hình thức Chứng từ ghi sổ
- Hình thức Nhật ký sổ cái
- Hình thức khác

11. DN có những giao dịch nào liên quan đến ngoại tệ:

- Mua bán, trao đổi ngoại tệ
- Mua bán, trao đổi sản phẩm, hàng hóa
- Hoạt động vay ngoại tệ
- Thanh toán công nợ ngoại tệ

- Các giao dịch khác (ghi rõ)

12. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh tại DN chủ yếu từ:

- Chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch thực hiện trong kỳ
- Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư các khoản mục có gốc ngoại tệ cuối kỳ.
- Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào báo cáo của đơn vị
- Cả 3 trường hợp trên

13. DN sử dụng đồng tiền nào để ghi sổ và lập báo cáo tài chính:

- Đồng Việt Nam
- Đồng đô la Mỹ
- Đồng tiền khác (ghi rõ)

14. Giao dịch ngoại tệ tại DN liên quan đến bao nhiêu loại ngoại tệ

- Một loại ngoại tệ
- Hai loại ngoại tệ
- Ba loại ngoại tệ trở lên

15. Ngoại tệ phát sinh tại DN thường là:

- Đồng Đô la Mỹ
- Đồng Euro
- Đồng tiền khác (nêu rõ)

PHẦN II: KHẢO SÁT VỀ KẾ TOÁN GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TẠI DN

1. Tỷ giá xuất quỹ ngoại tệ tại DN được thực hiện theo phương pháp:

- Thực tế đích danh
- Bình quân gia quyền
- Phương pháp khác (nêu rõ)

2. DN phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái thực hiện trong kỳ trên TK nào:

- TK 515 (nếu lãi) hoặc TK 635 (nếu lỗ)
- TK 413

3. DN có mở chi tiết cho TK 515, 635 để theo dõi lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá

- Có
- Không

4. Khi DN ký hợp đồng ngoại thương, đồng tiền tính toán (để xác định giá trị hợp đồng) có luôn trùng với đồng tiền khi thanh toán không:

- Luôn luôn trùng
- Tùy từng hợp đồng
- Không trùng

5. Đối với tiền mặt ngoại tệ hoặc tiền gửi ngân hàng ngoại tệ DN có, nếu không sử dụng cho các mục đích khác (thanh toán, ...), DN:

- Bán ngay
- Để tồn quỹ hoặc để trong tài khoản tiền gửi cho đến lần sử dụng tiếp theo (cho mục đích thanh toán, trả nợ vay,...)
- Để tồn một thời gian rồi bán (ghi rõ khoảng thời gian)

6. Khi nhập khẩu, DN ghi nhận công nợ phải trả theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá mua vào chuyển khoản của ngân hàng nơi DN mở TK
- Tỷ giá mua vào chuyển khoản của ngân hàng nơi DN dự kiến thu hồi công nợ
- Tỷ giá bán ra của ngân hàng nơi DN mở TK
- Tỷ giá trung bình của ngân hàng
- Tỷ giá tính thuế trên tờ khai hải quan
- Tỷ giá khác (nêu rõ)

7. Khi nhập khẩu, nếu DN đã có ứng trước tiền cho người bán, giá trị hàng mua được xác định trên cơ sở:

- Số tiền còn phải trả (theo tỷ giá thực tế tại thời điểm nhập hàng) + số tiền đã ứng trước (theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước)
- Toàn bộ giá trị lô hàng xác định theo tỷ giá tại thời điểm nhập hàng

8. Khi xuất khẩu, DN ghi nhận công nợ phải thu theo tỷ giá nào

- Tỷ giá mua vào chuyển khoản của ngân hàng nơi DN mở TK
- Tỷ giá bán ra của ngân hàng nơi DN mở TK
- Tỷ giá bán ra của ngân hàng nơi DN dự định làm trung gian thanh toán
- Tỷ giá trung bình của ngân hàng
- Tỷ giá tính thuế trên tờ khai hải quan
- Tỷ giá khác (nêu rõ)

9. Khi xuất khẩu, DN đã thu trước một phần tiền hàng, Doanh thu được xác định:

- Số tiền còn phải thu khách hàng (theo tỷ giá thực tế tại thời điểm xuất khẩu) + Số tiền ứng trước của khách hàng (theo tỷ giá tại thời điểm khách hàng ứng trước)

- Toàn bộ giá trị lô hàng xác định theo tỷ giá tại thời điểm xuất khẩu

10. Khi vay ngoại tệ, kế toán ghi nhận giá trị khoản vay theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá bán ngoại tệ của ngân hàng

- Tỷ giá chuyển khoản trung bình

- Tỷ giá khác (nêu rõ)

11. Thời điểm hạch toán chi phí lãi vay:

- Khi ghi nhận khoản vay

- Định kỳ (hàng tháng)

- Khi thanh toán

12. Chênh lệch tỷ giá đối với chi phí lãi vay ngoại tệ được hạch toán vào:

- Doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ

- Cách khác (nêu rõ)

13. Khi thu hồi công nợ (hoặc thanh toán công nợ) ngoại tệ, DN có xác định khoản phải thu (hoặc trả) theo từng hóa đơn cụ thể không?

- Luôn luôn theo từng hóa đơn cụ thể (theo từng lần nhập hàng hoặc xuất hàng)

- Tùy thuộc vào từng đối tượng khách hàng (hoặc người bán)

- Không theo từng hóa đơn

14. DN sử dụng hình thức nào trong thanh toán xuất nhập khẩu:

- Điện chuyển tiền

- L/C

- Hình thức khác (ghi rõ)

15. Nếu DN có hoạt động ký quỹ khi nhập khẩu, xin vui lòng cho biết DN ký quỹ theo hình thức nào:

- DN ký quỹ bằng tiền Việt (trương ứng với số ngoại tệ cần ký quỹ với tỷ giá tại thời điểm ký quỹ)

- DN ký quỹ bằng ngoại tệ sẵn có

- DN mua ngoại tệ theo tỷ giá kỳ hạn để ký quỹ

- Hình thức khác (nêu rõ)

16. DN có trình bày chi tiết chỉ tiêu lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá trong thuyết minh báo cáo tài chính:

- Có
- Không

17. Sau khi kết thúc kỳ kế toán, tỷ giá có sự biến động, DN có điều chỉnh các số liệu liên quan đến giá trị tài sản, vốn ngoại tệ:

- Có
- Không

Nếu câu trả lời là không, xin vui lòng cho biết DN có thông báo về thay đổi quan trọng, bất thường về tỷ giá hối đoái trong thuyết minh báo cáo tài chính:

- Có
- Không

18. Đến cuối kỳ kế toán, khi lập BCTC, DN có đánh giá lại các khoản mục có gốc ngoại tệ không?

- Có
- Không

Nếu câu trả lời là có, xin vui lòng cho biết DN đánh giá lại những khoản mục, theo tỷ giá nào:

Khoản mục	TG trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyên khoản trung bình	TG tại NH nơi DN dự kiến phát sinh giao dịch (DN mở TK)	TG khác (nêu rõ)
Tiền mặt ngoại tệ			
TGNH ngoại tệ			
Phải thu KH ngoại tệ			
KH ứng trước ngoại tệ			
Phải trả người bán ngoại tệ			
Ứng trước cho người bán bằng ngoại tệ			
Ký quỹ bằng ngoại tệ			
Vay ngoại tệ			

19. Chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ DN hạch toán vào:

- TK 413
- TK 515 hoặc TK 635

20. DN đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm nào:

- Cuối ngày
- Cuối tuần
- Cuối tháng
- Cuối năm tài chính

PHẦN III: Dành cho DN có hoạt động xuất nhập khẩu ủy thác

1. DN có hoạt động nào sau đây:

- Nhận nhập khẩu ủy thác
- Giao nhập khẩu ủy thác
- Nhận xuất khẩu ủy thác
- Giao xuất khẩu ủy thác

2. Khi nhận nhập khẩu ủy thác, kế toán ghi nhận công nợ phải trả bên xuất khẩu theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá bán của ngân hàng
- Tỷ giá mua của ngân hàng
- Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- Tỷ giá trên tờ khai hải quan
- Giá khác (nêu rõ)

3. Khi thu tiền của bên giao nhập khẩu để trả nợ bên xuất khẩu, kế toán thu bằng:

- Tiền Việt Nam (như hợp đồng đã ký)
- Tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng).

Nếu thu trên cơ sở ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

- + Tỷ giá mua của ngân hàng
- + Tỷ giá bán của ngân hàng
- + Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- + Tỷ giá trên tờ khai hải quan
- + Tỷ giá khác (nêu rõ)

4. Khi giao nhập khẩu ủy thác, số tiền giao bên nhận ủy thác được xác định:

- Là tiền Việt Nam (theo thỏa thuận trong hợp đồng)
- Là tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng)

Nếu thanh toán trên cơ sở số ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

- + Tỷ giá bán của ngân hàng
- + Tỷ giá mua của ngân hàng
- + Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- + Tỷ giá trên tờ khai hải quan
- + Tỷ giá khác (nêu rõ)

5. Khi nhận xuất khẩu ủy thác, kế toán ghi nhận công nợ phải thu bên nhập khẩu theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá bán của ngân hàng
- Tỷ giá mua của ngân hàng
- Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- Tỷ giá trên tờ khai hải quan
- Giá khác (nêu rõ)

6. Khi trả tiền cho bên giao xuất khẩu, kế toán trả bằng:

- Tiền Việt Nam (như hợp đồng đã ký)
- Tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng).

Nếu trả trên cơ sở ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

- + Tỷ giá mua của ngân hàng
- + Tỷ giá bán của ngân hàng
- + Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- + Tỷ giá trên tờ khai hải quan
- + Tỷ giá khác (nêu rõ)

7. Khi giao xuất khẩu ủy thác, số tiền phải thu bên nhận ủy thác được xác định:

- Là tiền Việt Nam (theo thỏa thuận trong hợp đồng)
- Là tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng)

Nếu thanh toán trên cơ sở số ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

- + Tỷ giá bán của ngân hàng
- + Tỷ giá mua của ngân hàng
- + Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- + Tỷ giá trên tờ khai hải quan
- + Tỷ giá khác (nêu rõ)

8. Hoa hồng ủy thác bên nhận ủy thác được xác định:

- Được xác định bằng tiền Việt Nam
- Được xác định trên cơ sở số tiền ngoại tệ của hợp đồng theo tỷ giá:
 - + Tỷ giá mua của ngân hàng
 - + Tỷ giá bán của ngân hàng
 - + Tỷ giá trung bình của ngân hàng
 - + Tỷ giá trên tờ khai hải quan
 - + Tỷ giá khác

PHẦN IV: Dành cho DN sử dụng công cụ tài chính phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá

1. DN sử dụng công cụ nào để phòng ngừa rủi ro tỷ giá:

- Hợp đồng kỳ hạn
- Hợp đồng quyền chọn
- Hợp đồng hoán đổi
- Hợp đồng tương lai

2. DN sử dụng công cụ tài chính phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá cho:

- Khoản phải thu, phải trả trong tương lai bằng ngoại tệ
- Khoản vay ngoại tệ
- Đối tượng khác (nêu rõ)

3. DN có theo dõi chi tiết công cụ tài chính phái sinh:

- Có
- Không

4. Giá mua, bán ngoại tệ được ghi nhận theo:

- Tỷ giá mua, bán ngoại tệ của ngân hàng
- Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- Tỷ giá theo thỏa thuận

5. Chênh lệch tỷ giá được ghi nhận vào:

- Doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính
- Cách khác (nêu rõ)

6. Tại thời điểm lập BCTC, DN có đánh giá lại công cụ tài chính phái sinh

- Có
- Không

PHẦN I: THÔNG TIN CHUNG VỀ DOANH NGHIỆP**1. Doanh nghiệp của Ông (Bà) thuộc loại hình Doanh nghiệp nào:**

- DN tư nhân	0%
- Công ty cổ phần	44,2%
- Công ty TNHH	52%
- Loại hình khác	3,8%

2. Cơ cấu tổ chức bộ máy của DN

- Công ty	96,2%
- Tổng công ty	3,8%
- Tập đoàn	0%

3. Loại hình hoạt động kinh doanh được tổ chức tại DN

- Sản xuất	31,2%
- Kinh doanh thương mại	68,8%
- Kinh doanh dịch vụ	0%

4. DN có hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu trực tiếp không?

- Nhập khẩu hoặc xuất khẩu	62,5%
- Cả xuất khẩu và nhập khẩu	37,5%
- Không có hoạt động xuất, nhập khẩu trực tiếp	0%

5. DN có hoạt động xuất nhập khẩu ủy thác không?

- Có	6,7%
- Không	93,3%

6. Tổng số lao động bình quân trong năm tài chính gần nhất:

- Dưới 10 người	10,5%
- 10 – 200 người	65,3%
- 200 – 300 người	17,3%
- Trên 300 người	6,9%

7. Vốn điều lệ tính đến ngày cuối cùng của năm tài chính gần nhất:

- Dưới 20 tỷ	32,9%
- 20 – 100 tỷ	64,6%
- Trên 100 tỷ	8,8%

16. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán trong DN:

- Tập trung	96,2%
- Phân tán	
- Hỗn hợp	3,8%

17. Chế độ kế toán DN đang áp dụng:

- Ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo thông tư 53/2016/TT-BTC	72%
- Ban hành QĐ 48/2006/QĐ/BTC	28%

18. Hình thức sổ kế toán mà DN đang áp dụng:

- Hình thức Nhật ký chung	47,1%
- Hình thức Chứng từ ghi sổ	52,9%
- Hình thức Nhật ký sổ cái	
- Hình thức khác	

19. DN có những giao dịch nào liên quan đến ngoại tệ:

- Mua bán, trao đổi ngoại tệ	100%
- Mua bán, trao đổi sản phẩm, hàng hóa	100%
- Hoạt động vay ngoại tệ	13%
- Thanh toán công nợ ngoại tệ	100%
- Các giao dịch khác (ghi rõ)	1%

20. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh tại DN chủ yếu từ:

- Chênh lệch tỷ giá từ các giao dịch thực hiện trong kỳ	100%
- Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư các khoản mục có gốc ngoại tệ cuối kỳ	
- Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài	91,4%
hợp vào báo cáo của đơn vị	0%
- Cả 3 trường hợp trên	%

21. DN sử dụng đồng tiền nào để ghi sổ và lập báo cáo tài chính:

- Đồng Việt Nam	97%
- Đồng đô la Mỹ	2%
- Đồng tiền khác (ghi rõ)	1%

22. Giao dịch ngoại tệ tại DN liên quan đến bao nhiêu loại ngoại tệ

- Một loại ngoại tệ	47,5%
- Hai loại ngoại tệ	45,3%
- Ba loại ngoại tệ trở lên	7,2%

23. Ngoại tệ phát sinh tại DN thường là:

- Đồng Đô la Mỹ	76,9%
- Đồng Euro	20,1%
- Đồng tiền khác (nêu rõ)	3%

PHẦN II: KHẢO SÁT VỀ KẾ TOÁN GIAO DỊCH NGOẠI TỆ TẠI DN

1. Tỷ giá xuất quỹ ngoại tệ tại DN được thực hiện theo phương pháp:

- Thực tế đích danh	40,4%
- Bình quân gia quyền	59,6%
- Phương pháp khác (nêu rõ)	%

2. DN phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái thực hiện trong kỳ trên TK nào:

- TK 515 (nếu lãi) hoặc TK 635 (nếu lỗ)	100%
- TK 413	0%

3. DN có mở chi tiết cho TK 515, 635 để theo dõi lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá

- Có	75,9%
- Không	24,1%

4. Khi DN ký hợp đồng ngoại thương, đồng tiền tính toán (để xác định giá trị hợp đồng) có luôn trùng với đồng tiền khi thanh toán không:

- Luôn luôn trùng	100%
- Tùy từng hợp đồng	%
- Không trùng	%

5. Đối với tiền mặt ngoại tệ hoặc tiền gửi ngân hàng ngoại tệ DN có, nếu không sử dụng cho các mục đích khác (thanh toán, ...), DN:

- Bán ngay	45,9%
- Để tồn quỹ hoặc để trong tài khoản tiền gửi cho đến lần sử dụng tiếp theo (cho mục đích thanh toán, trả nợ vay,...)	39,6%
- Để tồn một thời gian rồi bán (ghi rõ khoảng thời gian)	14,5%

6. Khi nhập khẩu, DN ghi nhận công nợ phải trả theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá mua vào chuyển khoản của ngân hàng nơi DN mở TK	%
- Tỷ giá mua vào chuyển khoản của NH nơi DN dự kiến thu hồi công nợ	%
- Tỷ giá bán ra của ngân hàng nơi DN mở TK	74%
- Tỷ giá trung bình của ngân hàng	6,7%
- Tỷ giá tính thuế trên tờ khai hải quan	19,3%
- Tỷ giá khác (nêu rõ)	%

7. Khi nhập khẩu, nếu DN đã có ứng trước tiền cho người bán, giá trị hàng mua được xác định trên cơ sở:

- Số tiền còn phải trả (theo tỷ giá thực tế tại thời điểm nhập hàng) + số tiền đã ứng trước (theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước)	21,1%
- Toàn bộ giá trị lô hàng xác định theo tỷ giá tại thời điểm nhập hàng	78,9%

8. Khi xuất khẩu, DN ghi nhận công nợ phải thu theo tỷ giá nào

- Tỷ giá mua vào chuyển khoản của ngân hàng nơi DN mở TK	59,6%
- Tỷ giá bán ra của ngân hàng nơi DN mở TK	%
- Tỷ giá bán ra của ngân hàng nơi DN dự định làm trung gian thanh toán	%
- Tỷ giá trung bình của ngân hàng	16,4%
- Tỷ giá tính thuế trên tờ khai hải quan	24%
- Tỷ giá khác (nêu rõ)	%

9. Khi xuất khẩu, DN đã thu trước một phần tiền hàng, Doanh thu được xác định:

- Số tiền còn phải thu khách hàng (theo tỷ giá thực tế tại thời điểm xuất khẩu) + Số tiền ứng trước của khách hàng (theo tỷ giá tại thời điểm khách hàng ứng trước)	24%
- Toàn bộ giá trị lô hàng xác định theo tỷ giá tại thời điểm xuất khẩu	76%

10. Khi vay ngoại tệ, kế toán ghi nhận giá trị khoản vay theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá bán ngoại tệ của ngân hàng	100%
- Tỷ giá chuyển khoản trung bình	%
- Tỷ giá khác (nêu rõ)	%

11. Thời điểm hạch toán chi phí lãi vay:

- Khi ghi nhận khoản vay	%
- Định kỳ (hàng tháng):	100%
- Khi thanh toán	%

12. Chênh lệch tỷ giá đối với chi phí lãi vay ngoại tệ được hạch toán vào:

- Doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ	100%
- Cách khác (nêu rõ)	%

13. Khi thu hồi công nợ (hoặc thanh toán công nợ) ngoại tệ, DN có xác định khoản phải thu (hoặc trả) theo từng hóa đơn cụ thể không?

- Luôn theo từng hóa đơn cụ thể (theo từng lần nhập hàng hoặc xuất hàng)	66,3%
- Tùy thuộc vào từng đối tượng khách hàng (hoặc người bán)	24%
- Không theo từng hóa đơn	9,6%

14. DN thường sử dụng hình thức nào trong thanh toán xuất nhập khẩu:

- Điện chuyển tiền

60,6%

- L/C

39,4%

- Hình thức khác (ghi rõ)

%

15. Nếu DN có hoạt động ký quỹ khi nhập khẩu, xin vui lòng cho biết DN ký quỹ theo hình thức nào:

- DN ký quỹ bằng tiền Việt (tương ứng với số ngoại tệ cần ký quỹ với tỷ giá tại thời điểm ký quỹ)

77,9%

- DN ký quỹ bằng ngoại tệ sẵn có

22,1%

- DN mua ngoại tệ theo tỷ giá kỳ hạn để ký quỹ

%

- Hình thức khác (nêu rõ)

%

16. DN có trình bày chi tiết chỉ tiêu lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá trong thuyết minh báo cáo tài chính:

- Có

92,3%

- Không

7,7%

17. Sau khi kết thúc kỳ kế toán, tỷ giá có sự biến động, DN có điều chỉnh các số liệu liên quan đến giá trị tài sản, vốn ngoại tệ:

- Có

%

- Không

100%

Nếu câu trả lời là không, xin vui lòng cho biết DN có thông báo về thay đổi quan trọng, bất thường về tỷ giá hối đoái trong thuyết minh báo cáo tài chính:

- Có

%

- Không

%

18. Đến cuối kỳ kế toán, khi lập BCTC, DN có đánh giá lại các khoản mục có gốc ngoại tệ không?

- Có

89,4%

- Không

10,6%

Nếu câu trả lời là có, xin vui lòng cho biết DN đánh giá lại những khoản mục, theo tỷ giá nào:

Khoản mục	TG trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ	TG tại NH nơi DN dự kiến phát sinh giao dịch (DN mở TK)	TG khác (nêu rõ)

	giá chuyển khoản trung bình		
Tiền mặt ngoại tệ			
TGNH ngoại tệ			
Phải thu KH ngoại tệ			
KH ứng trước ngoại tệ			
Phải trả người bán ngoại tệ			
Ứng trước cho người bán bằng ngoại tệ			
Ký quỹ bằng ngoại tệ			
Vay ngoại tệ			

19. Chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ DN hạch toán vào:

- TK 413

71%

- TK 515 hoặc TK 635

29 %

20. DN đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm nào:

- Cuối ngày

10,6%

- Cuối tuần

%

- Cuối tháng

24%

- Cuối năm tài chính

65,4%

PHẦN III: Dành cho DN có hoạt động xuất nhập khẩu ủy thác

1. DN có hoạt động nào sau đây:

- Nhận nhập khẩu ủy thác

28,6%

- Giao nhập khẩu ủy thác

42,9%

- Nhận xuất khẩu ủy thác

42,9%

- Giao xuất khẩu ủy thác

57,1%

2. Khi nhận nhập khẩu ủy thác, kế toán ghi nhận công nợ phải trả bên xuất khẩu theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá bán của ngân hàng

50%

- Tỷ giá mua của ngân hàng

%

- Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng

%

- Tỷ giá trên tờ khai hải quan

50%

- Giá khác (nêu rõ)

%

3. Khi thu tiền của bên giao nhập khẩu để trả nợ bên xuất khẩu, kế toán thu bằng:

- Tiền Việt Nam (như hợp đồng đã ký)

50%

- Tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng).

50%

Nếu thu trên cơ sở ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

+ Tỷ giá mua của ngân hàng

%

+ Tỷ giá bán của ngân hàng

100%

+ Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trên tờ khai hải quan

%

+ Tỷ giá khác (nêu rõ)

%

4. Khi giao nhập khẩu ủy thác, số tiền giao bên nhận ủy thác được xác định:

- Là tiền Việt Nam (theo thỏa thuận trong hợp đồng)

50%

- Là tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng)

50%

Nếu thanh toán trên cơ sở số ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

+ Tỷ giá bán của ngân hàng

%

+ Tỷ giá mua của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trên tờ khai hải quan

100%

+ Tỷ giá khác (nêu rõ)

%

5. Khi nhận xuất khẩu ủy thác, kế toán ghi nhận công nợ phải thu bên nhập khẩu theo tỷ giá nào:

- Tỷ giá bán của ngân hàng

%

- Tỷ giá mua của ngân hàng

66,7%

- Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng

%

- Tỷ giá trên tờ khai hải quan

33,3%

- Giá khác (nêu rõ)

%

6. Khi trả tiền cho bên giao xuất khẩu, kế toán trả bằng:

- Tiền Việt Nam (như hợp đồng đã ký)

100%

- Tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng).

%

Nếu trả trên cơ sở ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

+ Tỷ giá mua của ngân hàng

%

+ Tỷ giá bán của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trung bình chuyên khoản của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trên tờ khai hải quan

%

+ Tỷ giá khác (nêu rõ)

%

5. Khi giao xuất khẩu ủy thác, số tiền phải thu bên nhận ủy thác được xác định:

- Là tiền Việt Nam (theo thỏa thuận trong hợp đồng)

75%

- Là tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ (trên cơ sở số ngoại tệ đã thỏa thuận trong hợp đồng)

25%

Nếu thanh toán trên cơ sở số ngoại tệ đã ký, tỷ giá được ghi nhận là:

+ Tỷ giá bán của ngân hàng

%

+ Tỷ giá mua của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trung bình chuyên khoản của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trên tờ khai hải quan

100%

+ Tỷ giá khác (nêu rõ)

%

8. Hoa hồng ủy thác bên nhận ủy thác được xác định:

- Được xác định bằng tiền Việt Nam

100%

- Được xác định trên cơ sở số tiền ngoại tệ của hợp đồng theo tỷ giá:

%

+ Tỷ giá mua của ngân hàng

%

+ Tỷ giá bán của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trung bình của ngân hàng

%

+ Tỷ giá trên tờ khai hải quan

%

+ Tỷ giá khác

%

PHẦN IV: Dành cho DN sử dụng công cụ tài chính phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá

1. DN sử dụng công cụ nào để phòng ngừa rủi ro tỷ giá:

- Hợp đồng kỳ hạn

x

- Hợp đồng quyền chọn

- Hợp đồng hoán đổi

x

- Hợp đồng tương lai

2. DN sử dụng công cụ tài chính phái sinh để phòng ngừa rủi ro tỷ giá cho:

- Khoản phải thu, phải trả trong tương lai bằng ngoại tệ
- Khoản vay ngoại tệ
- Đối tượng khác (nêu rõ)

x

3. DN có theo dõi chi tiết công cụ tài chính phái sinh:

- Có
- Không

x

4. Giá mua, bán ngoại tệ được ghi nhận theo:

- Tỷ giá mua, bán ngoại tệ của ngân hàng
- Tỷ giá trung bình chuyển khoản của ngân hàng
- Tỷ giá theo thỏa thuận

x

5. Chênh lệch tỷ giá được ghi nhận vào:

- Doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính
- Cách khác (nêu rõ)

x

6. Tại thời điểm lập BCTC, DN có đánh giá lại công cụ tài chính phái sinh

- Có
- Không

x

Phụ lục 1.4

BẢNG CÂU HỎI PHÒNG VẤN DÀNH CHO NHÂN VIÊN KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VIÊN, CÁC NHÀ NGHIÊN CỨU

Hiện nay tôi đang tiến hành nghiên cứu đề tài “*Kế toán các giao dịch ngoại tệ trong kinh doanh xuất nhập khẩu tại các DN Việt Nam*”

Rất mong sự hợp tác từ các Anh, chị để tôi có thể hoàn thành đề tài nghiên cứu của mình. Tôi xin cam đoan câu trả lời của các Anh, chị sẽ chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu này.

Xin chân thành cảm ơn.

Xin các Anh, chị vui lòng trả lời các câu hỏi sau:

Phần 1: Thông tin cá nhân

Họ và tên:

Đơn vị:

Vị trí công tác:.....

Kinh nghiệm công tác:

Phần 2: Trả lời câu hỏi

1. Đánh giá của Anh, chị về tỷ giá sử dụng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ theo quy định của thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo TT 53/2016/TT-BTC?

Trả lời:.....

.....

2. DN Anh, chị/ DN Anh, chị biết thường sử dụng tỷ giá mua, bán của Ngân hàng hay tỷ giá trung bình chuyên khoản khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ? Vì sao DN lựa chọn sử dụng loại tỷ giá đó?

Trả lời:.....

.....

3. Anh chị có nhận xét gì về vấn đề tỷ giá sử dụng khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ theo quy định của thông tư 53/2016/TT-BTC?

Trả lời:.....

.....

4. Anh chị có nhận xét gì về vấn đề trình bày, công bố thông tin và việc xử lý chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ theo quy định hiện nay?

Trả lời:.....
.....

5. Việc sử dụng TK 413 để ghi nhận chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ theo Anh, chị có cần thiết không? Vì sao?

Trả lời:.....
.....

6. Công ty Anh, chị/ Công ty Anh, chị biết có gặp khó khăn gì khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong kỳ và khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ?

Trả lời:.....
.....

Phụ lục 1.5

BẢNG TỔNG HỢP CÂU TRẢ LỜI PHÒNG VẤN

1. Đánh giá của Anh, chị về tỷ giá sử dụng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ theo quy định của thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo thông tư 53/2016/TT-BTC?

<i>Đối tượng trả lời</i>	<i>Nội dung trả lời</i>
Phạm Xuân Thọ (Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC)	Phù hợp với thực tế kinh doanh của DN, giúp phản ánh đúng kết quả hoạt động kinh doanh của DN. Quy định sử dụng tỷ giá xấp xỉ giúp DN đơn giản và linh hoạt trong việc ghi sổ nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ. Tuy nhiên việc áp dụng thực tế có thể sẽ gặp khó khăn do tỷ giá đồng Việt Nam trong những năm gần đây có nhiều.
Nguyễn Lan Phương (Công ty TNHH thương mại Long Biên Hà Nội)	Theo quy định mới sửa đổi theo thông tư 53, DN có thêm sự lựa chọn tỷ giá sử dụng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ. Ngoài tỷ giá mua, bán của Ngân hàng, DN có thể sử dụng tỷ giá xấp xỉ tỷ giá chuyển khoản trung bình để ghi sổ.
Phạm Phương Thảo (Công ty	Quy định mới phù hợp hơn với thực tế, giúp cho các DN phát sinh nhiều giao dịch ngoại tệ đơn giản hơn trong công tác ghi chép, theo dõi của kế toán vì việc thường xuyên cập nhật tỷ giá mua, bán của ngân

Nghĩa Phong (Hân)	hàng là không hề đơn giản. Thực tế nhiều trường hợp tỷ giá thay đổi trong ngày, nếu theo đúng quy định chỉ sử dụng tỷ giá mua, bán để ghi sổ thì việc theo dõi của kế toán là tương đối khó khăn.
Các đối tượng còn lại	<ul style="list-style-type: none"> - DN có thể chủ động hơn trong việc lựa chọn tỷ giá để ghi nhận giao dịch ngoại tệ - So với các quy định ban hành trước, hướng dẫn về tỷ giá sử dụng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ theo quy định của thông tư 200 và sửa đổi theo thông tư 53 là tương đối rõ ràng.

2. DN Anh, chị/ DN Anh, chị biết thường sử dụng tỷ giá mua, bán của Ngân hàng hay tỷ giá trung bình chuyển khoản khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ? Theo Anh chị, lý do vì sao DN lựa chọn sử dụng loại tỷ giá đó?

<i>Đối tượng trả lời</i>	<i>Nội dung trả lời</i>
Phạm Xuân Thọ (Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC)	Các DN vừa và nhỏ hoặc các DN phát sinh ít giao dịch ngoại tệ thường dùng tỷ giá mua hoặc bán của ngân hàng cho các giao dịch bằng ngoại tệ. Lý do vì nó phản ánh chính xác hơn kết quả hoạt động kinh doanh so với việc lựa chọn tỷ giá trung bình.
Nguyễn Lan Phương (Công ty TNHH Thương mại Long Biên Hà Nội)	DN tôi sử dụng tỷ giá mua, bán của ngân hàng để ghi nhận các giao dịch ngoại tệ vì để đảm bảo phản ánh chính xác tình hình hoạt động. Hơn nữa, số lượng giao dịch ngoại tệ tại DN không quá lớn nên vẫn có thể đảm bảo theo dõi được đầy đủ và chính xác. Đối với các giao dịch ngoại tệ, DN thường ghi nhận bằng tỷ giá mua, hoặc bán của Ngân hàng phát sinh giao dịch vì thông thường đối với kế toán phụ trách phần hành này khi ghi nhận sẽ hạch toán theo tỉ giá có trên giấy báo nợ hoặc có của ngân hàng mà ngân hàng trả về.

Phạm Phương Thảo (Công ty Nghĩa Phong Hân)	DN sử dụng tỷ giá trung bình của Ngân hàng Vietcombank công bố ngày 01 hàng tháng để đơn giản hơn cho công tác ghi chép, theo dõi của kế toán vì số lượng giao dịch ngoại tệ tại DN phát sinh tương đối nhiều.
Các đối tượng còn lại	<ul style="list-style-type: none"> - Sử dụng tỷ giá mua, bán ngoại tệ do Ngân hàng nơi phát sinh hoặc dự kiến phát sinh giao dịch công bố vì để phản ánh chính xác hoạt động. - Sử dụng tỷ giá trung bình hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá trung bình để đơn giản cho công tác ghi chép của kế toán

3. Anh chị có nhận xét gì về vấn đề tỷ giá sử dụng khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ theo quy định của thông tư 53/2016/TT-BTC?

<i>Đối tượng trả lời</i>	<i>Nội dung trả lời</i>
Phạm Xuân Thọ (Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC)	Quy định hiện nay là phức tạp không cần thiết, vì thực tế số dư tiền bằng ngoại tệ các doanh nghiệp không lớn do đó sử dụng ngoại tệ tại các ngân hàng khác nhau để đánh giá sẽ không khác nhau nhiều nếu sử dụng tỷ giá tại một ngân hàng giao dịch thường xuyên. Thực tế doanh nghiệp nếu có số dư ngoại tệ lớn cũng sẽ không thực hiện bán tại ngân hàng có giá mua thấp mà lựa chọn ngân hàng có giá mua cao để bán, và thực tế tỷ giá mua bán thực tế có thể khác nhau nhiều so với tỷ giá ngân hàng niêm yết. Mặt khác các doanh nghiệp duy trì số dư ngoại tệ lớn chủ yếu là để thanh toán, trả nợ khách hàng.
Nguyễn Lan Phương (Công ty	Theo tôi, vấn đề tỷ giá sử dụng khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ theo quy định của thông tư 53/2016/TT-BTC là hoàn toàn phù hợp. Việc quy định các khoản

TNHH Thương mại Long Biên Hà Nội)	mục khác nhau lựa chọn các loại tỷ giá khác nhau để quy đổi theo quy định thực tế là để phù hợp với bản chất của tài khoản.
Các đối tượng còn lại	<ul style="list-style-type: none"> - Cuối năm tài chính, khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại DN không nhiều, việc phải theo dõi và hạch toán theo từng khoản mục, theo từng ngân hàng đảm bảo phản ánh chính xác nhưng rất phức tạp, không cần thiết, sai sót (nếu có) trong nhiều trường hợp là không trọng yếu. - Quy định tỷ giá cho từng loại khoản mục tiền tệ ngoại tệ là phức tạp cho các DN khi thực hiện.

4. Anh chị có nhận xét gì về vấn đề trình bày, công bố thông tin và việc xử lý chênh lệch tỷ giá và khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ theo quy định hiện nay

<i>Đối tượng trả lời</i>	<i>Nội dung trả lời</i>
Phạm Xuân Thọ (Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC)	<p>Theo quan điểm của tôi, việc đánh giá lại tỉ giá cuối kỳ của các khoản mục có gốc ngoại tệ chưa được thực hiện ở toàn bộ các DN Việt Nam hiện nay, do số chênh lệch sau khi đánh giá lại thường nhỏ, nên hay bị bỏ qua.</p> <p>Việc ghi nhận chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ vào kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ sẽ giúp phản ánh chính xác thực trạng tài chính của DN tại thời điểm báo cáo. Tuy nhiên, việc trình bày thông tin cần rõ ràng hơn để giúp người đọc hiểu đúng thực trạng tài chính của DN.</p>

Nguyễn Lan Phương (Công ty TNHH Thương mại Long Biên Hà Nội)	Việc ghi nhận vào TK 413, sau đó bù trừ và ghi nhận vào TK 515 hoặc 635 giúp phản ánh đúng thực trạng tài chính của DN tại thời điểm lập BCTC.
Các đối tượng còn lại	<ul style="list-style-type: none"> - DN không đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ do số dư cuối kỳ của các khoản mục tiền tệ ngoại tệ ít - Nếu thông tin cung cấp không rõ ràng thì người sử dụng sẽ không hiểu đúng tình hình lợi nhuận của DN

5. Việc sử dụng TK 413 để ghi nhận chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ theo Anh, chị có cần thiết không? Vì sao?

<i>Đối tượng trả lời</i>	<i>Nội dung trả lời</i>
Phạm Xuân Thọ (Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC)	Việc sử dụng tài khoản 413 là cần thiết, phù hợp đối với đơn vị có nhiều khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ vì việc thực hiện đánh giá chênh lệch tỷ giá do nhiều người thực hiện nên việc sử dụng TK 413 giúp theo dõi việc đánh giá chênh lệch tỷ giá được dễ dàng.
Đỗ Thị Nhung (Công ty TNHH)	Việc theo dõi chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ là cần thiết, phục vụ cho việc làm các báo cáo thuế, báo cáo kế toán khác. Tuy nhiên, không nhất thiết phải

EMW Việt Nam)	sử dụng qua TK 413 mà có thể hạch toán trực tiếp vào TK 515 hoặc TK 635 cho đơn giản, phần mềm kế toán có thể hỗ trợ cho việc theo dõi riêng các khoản chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ.
Phạm Phương Thảo (Công ty Nghĩa Phong Hân)	Việc ghi chép giúp cho việc theo dõi các khoản chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ cuối kỳ, giúp cho việc xác định các khoản thu nhập, chi phí phục vụ tính thuế. Trên BCTC, chênh lệch tỷ giá cuối cùng được phản ánh vào báo cáo kết quả kinh doanh nên việc sử dụng TK 413 là không cần thiết
Các đối tượng còn lại	<ul style="list-style-type: none"> - DN ghi nhận vào TK 413 theo đúng quy định của chế độ - DN không ghi nhận qua TK 413 mà hạch toán trực tiếp vào TK 515 hoặc TK 635. Việc sử dụng TK 413 là không cần thiết do cuối kỳ chênh lệch tỷ giá cuối cùng cũng được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ.

6. Các DN Anh, chi/DN Anh chi biết có gặp khó khăn gì khi ghi nhận các giao dịch ngoại tệ trong kỳ và khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ?

<i>Đối tượng trả lời</i>	<i>Nội dung trả lời</i>
Phạm Xuân Thọ (Công ty TNHH Hãng Kiểm toán	Quy định sử dụng tỷ giá bình quân gia quyền khi xuất quỹ hoặc khi tính toán tỷ giá thanh toán khoản nợ gây khó khăn và dễ bị nhầm lẫn cho doanh nghiệp vì nếu doanh nghiệp nhập không theo đúng thứ tự nhập xuất quỹ thì kết quả tính toán bị sai lệch, việc điều chỉnh lại các khoản sai lệch cũng phức tạp vì chỉ cần nhầm lẫn trong 1 giao dịch nhập xuất quỹ không theo thứ tự thực tế sẽ dẫn tới kết quả các giao dịch

AASC)	<p>về sau sẽ bị sai lệch.</p> <p>Thông tư không quy định hết việc sử dụng tỷ giá trong một số giao dịch dẫn tới việc áp dụng không thống nhất..</p>
Đỗ Thị Nhung (Công ty TNHH EMW Việt Nam)	<p>Đối với Công ty thực hiện một khối lượng lớn các giao dịch bằng ngoại tệ trong cùng một ngày và của nhiều ngân hàng khác nhau, thì việc sử dụng tỷ giá giao dịch thực tế đích danh của chính ngân hàng trong từng lần giao dịch đó đòi hỏi kế toán phải cập nhật thường xuyên, vì tỉ giá sẽ bị thay đổi liên tục trong ngày, và sổ phụ hay giấy báo nợ/có ngân hàng thường trả về muộn hơn ngày phát sinh giao dịch, nếu đợi sổ phụ về mới hạch toán thì số liệu sẽ không được cập nhật đúng kỳ, có thể dẫn đến âm một số chỉ tiêu.</p>
Phạm Phương Thảo (Công ty Nghĩa Phong Hân)	<p>Việc theo dõi tỷ giá ghi sổ của các đối tượng không đơn giản do khối lượng đối tượng, khối lượng giao dịch phát sinh nhiều, tại nhiều thời điểm với nhiều tỷ giá khác nhau.</p>
Các đối tượng còn lại	<ul style="list-style-type: none"> - Khó khăn trong việc theo dõi tỷ giá khi xác định tỷ giá xuất quỹ ngoại tệ - Tỷ giá thực tế khi ghi nhận giao dịch có nhiều biến động, kế toán phải theo dõi rất chặt chẽ mới đảm bảo phản ánh chính xác nghiệp vụ. - Việc ghi nhận giá trị hàng nhập khẩu phải theo dõi các khoản ứng trước cho người bán theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước gặp nhiều khó khăn do có trường hợp DN ứng trước nhiều lần với các tỷ giá khác nhau.

Phụ lục 1.6: Ví dụ minh họa cho các trường hợp sử dụng công cụ phái sinh trong việc phòng ngừa rủi ro tỷ giá

Ví dụ 1: minh họa cho các trường hợp sử dụng hợp đồng kỳ hạn trong việc phòng ngừa rủi ro tỷ giá hối đoái.

Ngày 01/02/N, một DN xuất khẩu 1 lô hàng hóa sang Mỹ trị giá 100.000 USD và dự kiến sẽ được thanh toán trong vòng 3 tháng. Tỷ giá USD/VND tại thời điểm xuất khẩu là 21.200. Tỷ giá kỳ hạn 3 tháng tới là 21.000. Nhận thấy tỷ giá ngoại tệ có xu hướng giảm và để phòng tránh rủi ro từ việc thanh toán, DN ký hợp đồng kỳ hạn 3 tháng với ngân hàng về việc mua ngoại tệ USD/VND với tỷ giá 21.000.

Đến ngày đáo hạn, nếu tỷ giá thực tế giữa USD và VND giảm xuống 20.800, ngân hàng sẽ phải trả cho DN một khoản chênh lệch tỷ giá và DN sẽ bù đắp được một phần rủi ro tỷ giá đối với khoản phải thu từ hợp đồng nói trên.

Nếu khách hàng thanh toán ngay tại thời điểm xuất khẩu, số tiền DN thu được:

$$100.000 \times 21.200 = 2.120.000.000$$

Số tiền khách hàng thanh toán cho DN được xác định: $100.000 \times 20.800 = 2.080.000.000$

Số tiền DN thu được do bán ngoại tệ cho ngân hàng: $100.000 \times 21.000 = 2.100.000.000$

DN sẽ lãi được 20.000.000 để bù đắp rủi ro tỷ giá của hợp đồng xuất khẩu

Ví dụ 2: minh họa cho trường hợp sử dụng hợp đồng quyền chọn trong việc phòng ngừa rủi ro tỷ giá hối đoái.

Hợp đồng quyền chọn mua, bán tiền tệ

Ngày 1/3/N, DN mua quyền chọn mua ngoại tệ kỳ hạn 1 tháng, số lượng 100.000 USD, tỷ giá 20.000VND/USD. Ngày 1/4/N, nếu tỷ giá giao ngay trên thị trường tăng lên 20.500VND/USD thì DN sẽ thực hiện quyền chọn mua vì sẽ có lợi do được mua với tỷ giá thấp hơn tỷ giá giao ngay của thị trường (mỗi đô la mua vào DN sẽ được lợi 500 đồng).

Nếu trường hợp tỷ giá giảm xuống thấp hơn 20.000VND/USD thì DN sẽ không thực hiện quyền chọn.

Ví dụ 3: minh họa cho trường hợp sử dụng hợp đồng hoán đổi tiền tệ trong việc phòng ngừa rủi ro tỷ giá hối đoái.

Ngày 01/4/N, công ty X đang có 100.000 EUR trong tài khoản, công ty lại đang cần VND để thanh toán lô hàng trong nước, nhưng công ty lại có một khoản thanh toán tới hạn bằng đồng EUR vào ngày 30/9/N. Công ty sẽ ký với ngân hàng một hợp đồng hoán đổi như sau:

- Ngày 01/4/N, công ty bán giao ngay 100.000 EUR cho ngân hàng với tỷ giá giao ngay để có tiền thanh toán.

- Ngày 01/4/N, công ty mua kỳ hạn 100.000 EUR của ngân hàng với tỷ giá kỳ hạn, hiệu lực của giao dịch là ngày 30/10/N

Phụ lục 1.7: Ví dụ minh họa ghi nhận dịch ngoại tệ theo chuẩn mực kế toán quốc tế

Ví dụ: Ngày 01/11/N, một công ty tại Mỹ nhập khẩu hàng hóa từ một công ty của Pháp với giá trị lô hàng: 1.000.000 EUR với tỷ giá thực tế USD/EUR = 0.875

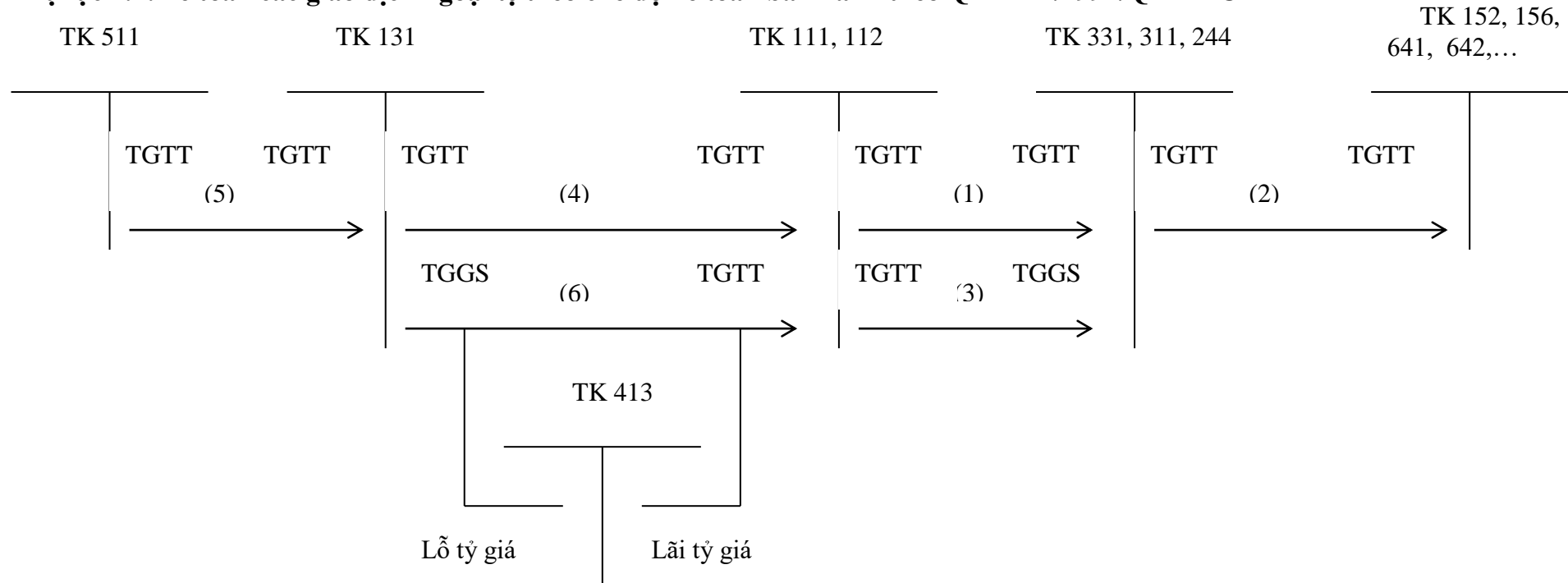
Tại thời điểm cuối năm (31/12/N), khi lập BCTC, tỷ giá USD/EUR = 0.9

Ngày 01/2/N+1, công ty Mỹ thanh toán tiền hàng với Công ty của Pháp với tỷ giá USD/EUR = 0.85

Kế toán tiến hành ghi sổ như sau:

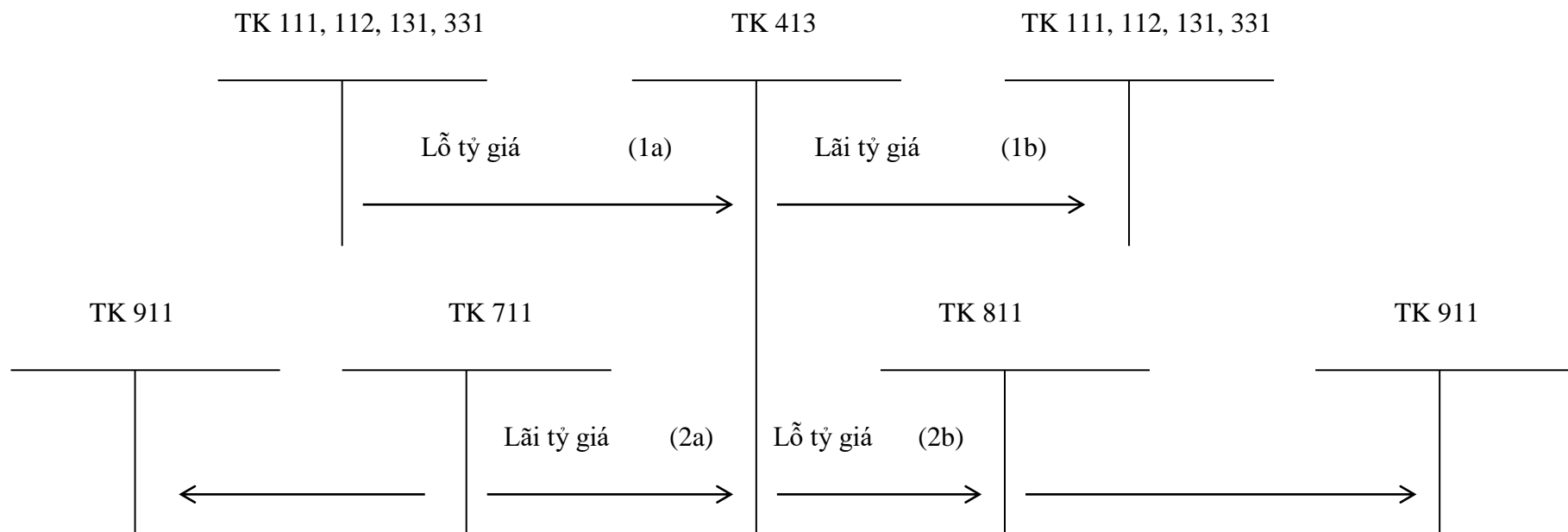
Nếu ghi sổ bằng USD	Nếu ghi sổ bằng EUR
<i>Ngày 01/11/N</i> Tồn kho: 875.000 Phải trả: 875.000	Tồn kho: 1.000.000 Phải trả: 1.000.000
<i>Ngày 31/12/N</i> Chi phí (lỗi tỷ giá): 25.000 Phải trả: 25.000	Không ghi sổ
<i>Ngày 01/2/N+1</i> Phải trả: 900.000 Tiền: 850.000 Doanh thu (lãi tỷ giá): 50.000	Phải trả: 1.000.000 Tiền: 1.000.000

Phụ lục 2.1: kế toán các giao dịch ngoại tệ theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 1141/1994/QĐ-BTC



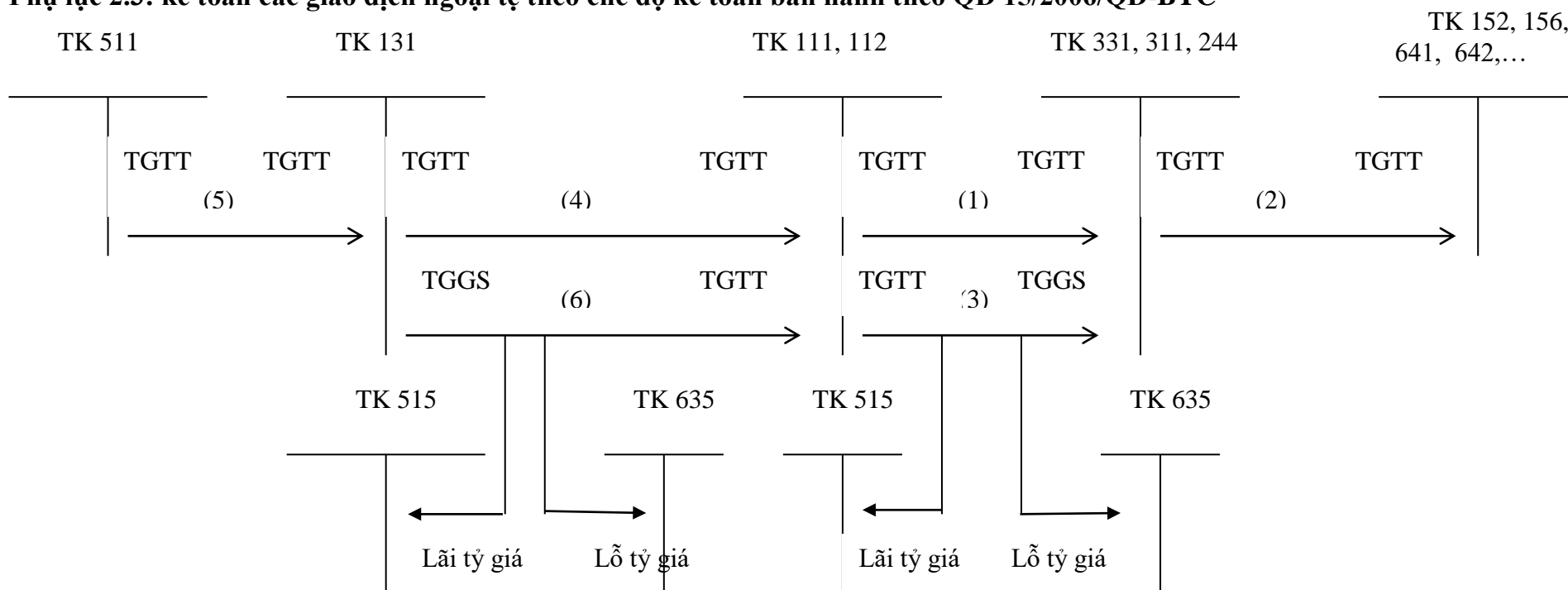
- (1): Ký quỹ (hoặc ứng trước) cho người bán trong nghiệp vụ nhập khẩu
- (2): Ghi nhận chi phí (chi phí mua hàng, các chi phí khác liên quan đến ngoại tệ)
- (3): Thanh toán cho nhà xuất khẩu
- (4): Nhận tiền khách hàng ứng trước (trong nghiệp vụ xuất khẩu)
- (5): Xuất khẩu hàng hóa
- (6): Thu tiền từ nhà nhập khẩu

Phụ lục 2.2: Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 1141/1994/QĐ – BTC



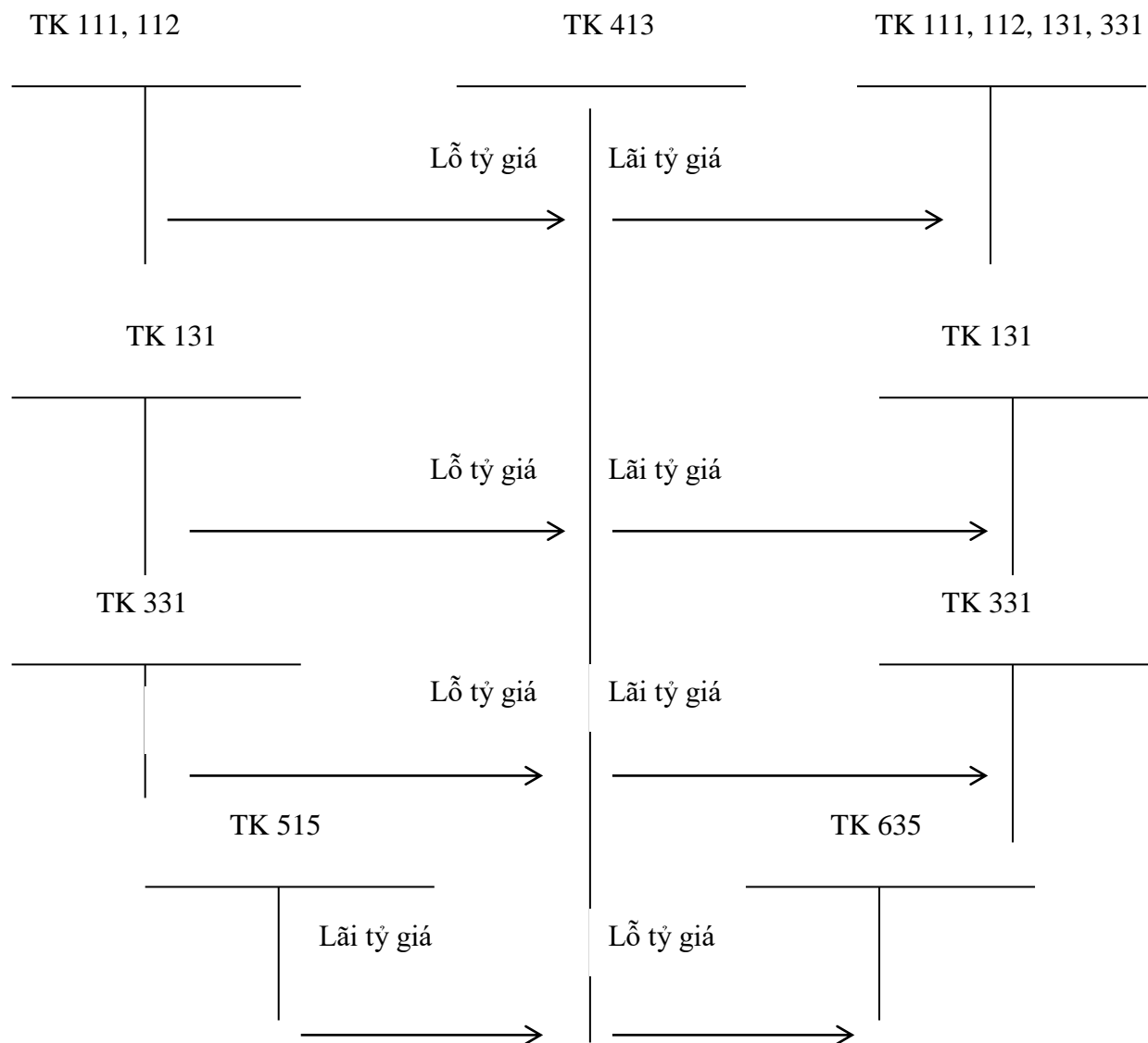
- (1a): Lỗ tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ
- (1b): Lãi tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ
- (2a): Kết chuyển lãi tỷ giá sang TK 711
- (2b): Kết chuyển lỗ tỷ giá sang TK 811

Phụ lục 2.3: kế toán các giao dịch ngoại tệ theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC

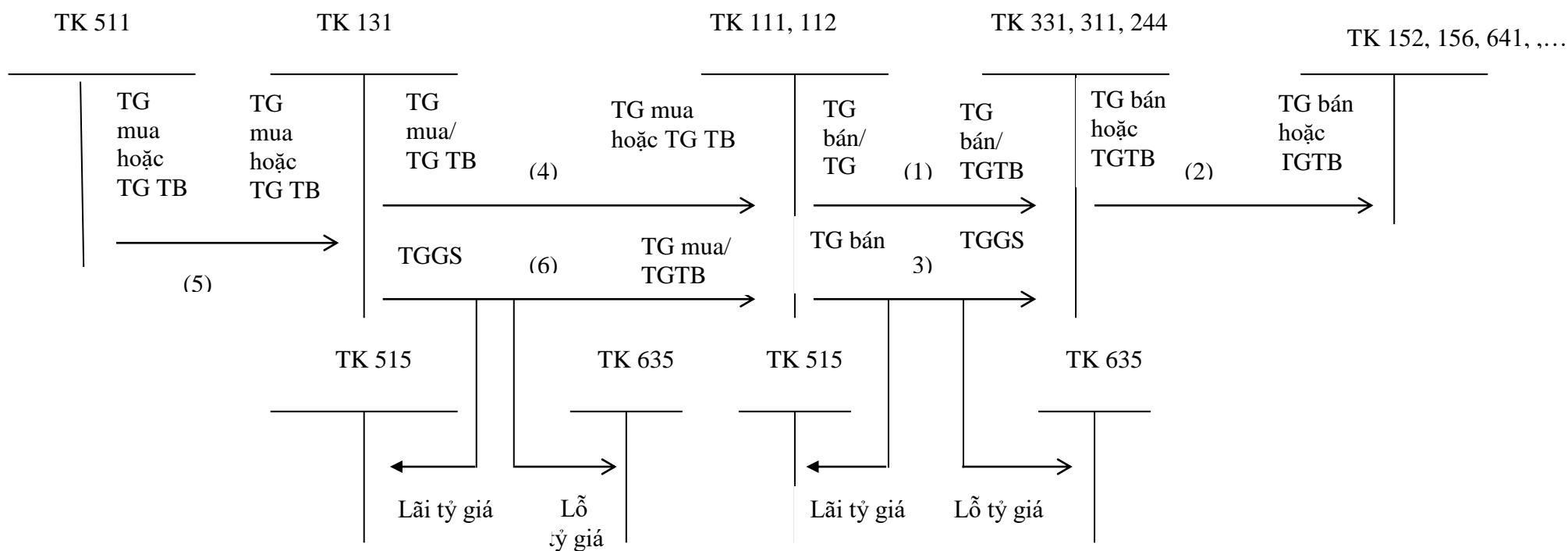


- (1): Ký quỹ (hoặc ứng trước) cho người bán trong nghiệp vụ nhập khẩu
- (2): Ghi nhận chi phí (chi phí mua hàng, các chi phí khác liên quan đến ngoại tệ)
- (3): Thanh toán cho nhà xuất khẩu
- (4): Nhận tiền khách hàng ứng trước (trong nghiệp vụ xuất khẩu)
- (5): Xuất khẩu hàng hóa
- (6): Thu tiền từ nhà nhập khẩu

Phụ lục 2.4: Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ theo chế độ kế toán ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ – BTC

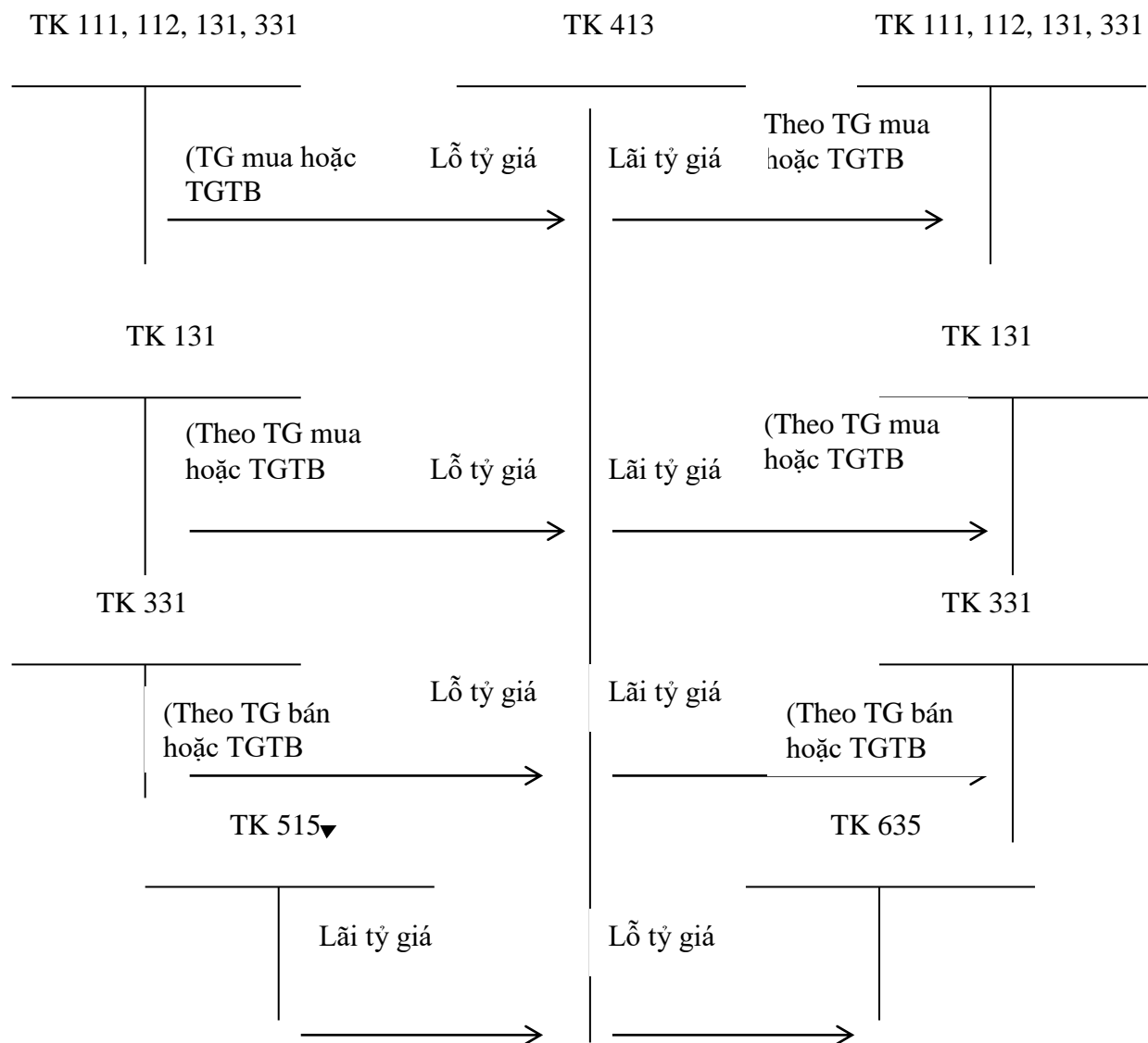


Phụ lục 2.5: Kế toán các giao dịch ngoại tệ theo chế độ kế toán ban hành theo thông tư 200/2014-TT-BTC và TT53/2016



- (1): Ký quỹ (hoặc ứng trước) cho người bán trong nghiệp vụ nhập khẩu
- (2): Ghi nhận chi phí (chi phí mua hàng, các chi phí khác liên quan đến ngoại tệ)
- (3): Thanh toán cho nhà xuất khẩu
- (4): Nhận tiền khách hàng ứng trước (trong nghiệp vụ xuất khẩu)
- (5): Xuất khẩu hàng hóa
- (6): Thu tiền từ nhà nhập khẩu

Phụ lục 2.6: Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ theo chế độ kế toán ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC và thông tư 53/2016/TT-BTC



Phụ lục 2.7: Bảng so sánh các quy định chi phối kế toán các giao dịch ngoại tệ qua các giai đoạn

Nội dung	Chuẩn mực kế toán số 10	QĐ 15/2006/QĐ-BTC	Thông tư 201/2009//TT-BTC	Thông tư 179/2012/TT-BTC	Thông tư 200/2014/TT-BTC và sửa đổi theo thông tư 53/2016/TT-BTC
-Tỷ giá khi quy đổi các giao dịch ngoại tệ trong kỳ	Tỷ giá quy đổi là tỷ giá giao ngay tại ngày giao dịch giữa DN và NH. DN có thể sử dụng tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá hối đoái thực tế tại ngày giao dịch	Tỷ giá quy đổi là tỷ giá giao dịch thực tế hoặc tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng		Tỷ giá quy đổi khi ghi nhận giao dịch ngoại tệ là tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh của NH nơi DN có giao dịch phát sinh	Tỷ giá quy đổi là tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh của NHTM nơi DN có giao dịch hoặc tỷ giá xấp xỉ tỷ giá tỷ giá mua bán chuyển khoản trung bình của NHTM nơi DN thường xuyên có giao dịch.
Tỷ giá xuất quỹ ngoại tệ	Không đề cập	Theo 1 trong 4 phương pháp: thực tế đích danh, bình quân gia quyền, nhập trước xuất trước, nhập sau xuất trước			Theo 1 trong 2 phương pháp: thực tế đích danh, bình quân gia quyền
-Tỷ giá khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ ngoại tệ cuối kỳ	Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ; Các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo	Tỷ giá sử dụng là tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng		Tỷ giá sử dụng khi đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ là tỷ giá mua của NH nơi DN mở tài khoản công bố tại thời điểm lập BCTC	Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phân loại là tài sản là tỷ giá mua ngoại tệ, khoản mục được phân loại là nợ phải

	theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch;			<p>trả là tỷ giá bán của NHTM nơi DN thường xuyên có giao dịch. Đối với các ngoại tệ gửi ngân hàng thì tỷ giá thực tế khi đánh giá lại là tỷ giá mua của ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản ngoại tệ.</p> <p>- Trường hợp DN sử dụng tỷ giá xấp xỉ để hạch toán các giao dịch bằng ngoại tệ phát sinh trong kỳ, cuối kỳ kế toán DN sử dụng tỷ giá chuyên khoản của NHTM nơi DN thường xuyên có giao dịch</p>
Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái của nghiệp vụ ngoại tệ trong kỳ	Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ sẽ được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong năm tài chính.			
Xử lý chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối năm	Được ghi nhận ngay vào thu nhập, chi phí trong năm tài chính	Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái do việc đánh giá lại số dư cuối kỳ sau khi bù trừ chênh	-Đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do việc đánh giá lại số dư cuối năm là: tiền và các khoản nợ ngắn hạn (1 năm trở	Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái do việc đánh giá lại số dư cuối kỳ sau khi bù trừ chênh lệch tăng và chênh lệch giảm, số chênh lệch còn lại được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi

		<p>lệch tăng và chênh lệch giảm, số chênh lệch còn lại được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ.</p>	<p>xuống) có gốc ngoại tệ thì để số dư trên BCTC, đầu năm sau ghi bút toán ngược lại để xoá số dư.</p> <p>-Đối với chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại nợ phải thu, phải trả dài hạn ngoại tệ: sau khi bù trừ được ghi nhận vào thu nhập, chi phí tài chính trong kỳ</p> <p>Trường hợp hạch toán chênh lệch tỷ giá khi đánh giá lại nợ phải trả dài hạn vào chi phí làm cho kết quả kinh doanh của công ty bị lỗ thì có thể phân bổ một phần chênh lệch tỷ giá cho năm sau để công ty không bị lỗ nhưng mức hạch toán vào chi phí trong năm ít nhất cũng phải bằng chênh lệch tỷ giá của số dư ngoại tệ dài hạn phải trả trong năm đó. Số chênh lệch tỷ giá còn lại sẽ được phân bổ vào chi phí tối đa trong 5 năm</p>	<p>phí tài chính trong kỳ.</p>
--	--	--	--	--------------------------------

Phụ lục 2.11

CÔNG TY CỔ PHẦN ĐTK

SỔ CÁI TÀI KHOẢN: TK 311

Ngày ct	Mã ct	Số ct	Mã khách	Tên khách hàng	Diễn giải	Tk đối ứng	Phát sinh nợ nt	Phát sinh có nt	Mã nt	Tỷ giá	Phát sinh nợ	Phát sinh có
					SỐ DƯ ĐẦU KỲ		,	61.226.280,77		,		1.852.256.101.853
					PHÁT SINH TRONG KỲ		572.092,14	1.468.307,14		,	434.239.819.721	435.854.093.566
					SỐ DƯ CUỐI KỲ		,	62.122.495,77		,		1.853.870.375.698
							,	,		,		
01/12/2016	UNC	141.MB	4000	Vay MB-VND	Vay KU LD1633605941 TT tiền HD 16427	331	,	,		,		3.146.762.496
01/12/2016	UNC	245.VCB	VCBBD	Vay NH VCB- HN VND)	Vay KU 0027000740113 TT tiền TT LC HD PO-005/2016-Chicks LC 8472	331	,	55.282,5	USD	22.720,		1.256.018.400
01/12/2016	UNC	310.BIDV	3051	Vay ngắn hạn - NH Đầu tư phát triển VN-Tiền Mặt	Vay KU 12582000349358 TT tiền HD 24174	331	,	,		,		2.519.650.600
02/12/2016	UNC	142.MB	4000	Vay MB-VND	Vay KU LD1633720554 TT tiền HD 58/DTK-SV HD 89544	331	,	,		,		1.980.000.000
02/12/2016	UNC	31.MAY	MAY01	Vay NH Maybank VND	Vay KU 168251600261 TT tiền HD 272	331	,	,		,		3.208.759.230
02/12/2016	UNC	31.MAY	MAY01	Vay NH Maybank VND	Vay KU 168251600261 TT tiền HD 882	331	,	,		,		5.193.848.000
02/12/2016	UNC	31.MAY	MAY02	Vay NH Maybank USD	Vay KU 168251600262 TT tiền HD MGTA-	331	,	315.951,51	USD	22.720,		7.178.418.307

					S120176-950MT SBM tàu ATHINOULA-Inv S120176-01							
02/12/2016	UNC	56.MSB	VAYHHVN D	Vay VND Maritime Banks	Vay KU ??? TT tiền hàng HĐ 874	331	,	,	,			4.212.120.000
02/12/2016	UNC	56.MSB	VAYHHVN D	Vay VND Maritime Banks	Vay KU ??? TT tiền hàng HĐ 883	331	,	,	,			4.235.220.000
02/12/2016	UNC	02.12.16VCB	VCBBD	Vay NH VCB- HN VND)	#01#THU NO KV 0686026	11210019	,	,	,		2.000.000.000	
02/12/2016	UNC	02.12.16VRB	VRBVND	Vay ngân hàng Việt Nga VND	TRA NO 1P GOC VAY STK 100N11A16217000 5	11210039	,	,	,		5.550.000.000	
08/12/2016	UNC	08.12.16VCB	VCBBD	Vay NH VCB- HN VND)	#01#THU NO KV 0690673	11210019	,	,	,		4.975.140.000	
08/12/2016	UNC	08.12.16VCB	VCBBD	Vay NH VCB- HN VND)	#01#THU NO KV 0688697	11210019	,	,	,		5.524.860.000	
08/12/2016	UNC	08.12.16VRB	VRBVND	Vay ngân hàng Việt Nga VND	THU NO 1P GOC STK 100N11A16224000 5	11210039	,	,	,		500.000.000	
08/12/2016	UNC	08.12.16VRB	VRBVND	Vay ngân hàng Việt Nga VND	TAT TOAN STK 100N11A16224000 5	11210039	,	,	,		280.000.000	
08/12/2016	UNC	08.12.16VTD D	VTDDVND	Vay Vietinbank đồng đa VND	TAT TOAN TK VAY 221110026710119	11210037	,	,	,		481.801.895	
08/12/2016	UNC	08.12.16VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Từ A/c: 221110026730106 TRA VAY	11210045	,	,	,		4.425.000.000	
08/12/2016	UNC	08.12.16VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Từ A/c: 221110026764413 THU GOC VAY	11210045	,	,	,		2.600.000.000	
08/12/2016	UNC	08.12.16VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Từ A/c: 221110025846701 TRA GOC	11210045	,	,	,		3.000.000.000	

08/12/2016	UNC	08.12.16VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Tfr A/c: 221110025846701 THU GOC VAY	11210045	,	,	,			3.518.618.519	
09/12/2016	UNC	10.PVC	PVCOM02	Vay NH PVcom USD	Vay KU ??? TT tiền HD 586-16/DTK- TTP HĐ 1699	331	,	133.554,96	USD	22.560,			3.013.000.000
09/12/2016	UNC	10.PVC	PVCOM02	Vay NH PVcom USD	Vay KU ??? TT tiền HD 587-16/DTK- TTP HĐ 1700	331	,	237.422,43	USD	22.560,			5.356.250.000
09/12/2016	UNC	10.PVC	PVCOM02	Vay NH PVcom USD	Vay KU ??? TT tiền HD 39/DTK-KLP HĐ 30489	331	,	39.095,74	USD	22.560,			882.000.000
09/12/2016	UNC	248.VCB	VCBBD	Vay NH VCB- HN VND)	Vay KU 0027000743597 TT tiền 886, 887	331	,	,	,	,			10.313.573.600
09/12/2016	UNC	09.12.16MB	4000	Vay MB- VNĐ	Thu goc khe uoc: LD1623197251	11210034	,	,	,	,		4.700.000.000	
09/12/2016	UNC	09.12.16BIDV	3051	Vay ngắn hạn - NH Đầu tư phát triển VN-Tiền Mặt	REM THU 1P NO GOC KU 335302	11217	,	,	,	,		6.300.000.000	
09/12/2016	UNC	09.12.16BIDV	3051	Vay ngắn hạn - NH Đầu tư phát triển VN-Tiền Mặt	REM TAT TOAN KU 335038	11217	,	,	,	,		4.095.600.000	
09/12/2016	UNC	09.12.16VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Tfr A/c: 221110026764413 THU GOC	11210045	,	,	,	,		742.019.820	
14/12/2016	UNC	199.VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Vay KU 221110028817290 TT tiền HD 39/DTK-KLP HĐ 30490	331	,	,	,	,			1.146.600.000
27/12/2016	UNC	202.VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Vay KU ??? TT tiền HD 1105	331	,	,	,	,			3.600.881.850
27/12/2016	UNC	202.VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Vay KU ??? TT tiền HD 1110	331	,	,	,	,			5.274.023.400
27/12/2016	UNC	202.VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Vay KU ??? TT tiền hàng	331	,	,	,	,			2.920.000.000

27/12/2016	UNC	318.BIDV	3052	Vay ngắn hạn - NH đầu tư phát triển VN-Ngoại Tệ	Vay KU ???TT tiền HD CJ- DTK101116-54MT Methionine DP 10450	331	,	151.200,	USD	22.795,		3.446.604.000
27/12/2016	UNC	27.12.16MB	4000	Vay MB- VNĐ	Thu gốc khe uoc: LD1621533830	11210034	,	,		,	2.100.000.000	
27/12/2016	UNC	27.12.16PG	VAYPGVND	Vay -VND - NH PGB	THU MOT PHAN GOC KHE UOC 107S101162440003/ CT DTK	11210013	,	,		,	4.200.000.000	
27/12/2016	UNC	27.12.16VTTL	VTTLVND	Vay VND Vietinbank Thăng Long	Từ A/c: 221110027003517 THU NO GOC	11210045	,	,		,	4.650.000.000	
29/12/2016	UNC	41.MAY	MAY01	Vay NH Maybank VND	Vay KU ??? TT tiền HD 46/DTK-VDT HD 287	331	,	,		,		884.000.000
29/12/2016	UNC	41.MAY	MAY01	Vay NH Maybank VND	Vay KU ??? TT tiền HD 65/DTK-SV HD 90971	331	,	,		,		1.100.000.000
29/12/2016	UNC	41.MAY	MAY01	Vay NH Maybank VND	Vay KU ??? TT tiền HD 64/DTK-SV HD 90967	331	,	,		,		456.000.000
29/12/2016	UNC	41.MAY	MAY01	Vay NH Maybank VND	Vay KU ??? TT tiền HD 64/DTK-SV HD 90968	331	,	,		,		1.368.000.000
29/12/2016	UNC	29.12.PG	VAYPGUSD	Vay - USD- NHPGB	Trả nợ 1 phần Khê uốc 107S201162500001	1122J	170.225,37	,	USD	22.730,	3.869.222.660	
29/12/2016	UNC	29.12.16MB	4000	Vay MB- VNĐ	Thu gốc khe uoc: LD1625184050	11210034	,	,		,	2.232.000.000	
29/12/2016	UNC	29.12.16MB	4000	Vay MB- VNĐ	Thu gốc khe uoc: LD1621533830	11210034	,	,		,	3.077.250.000	
29/12/2016	UNC	29.12.16MB	4000	Vay MB- VNĐ	Thu gốc khe uoc: LD1625184050	11210034	,	,		,	908.000.000	
29/12/2016	UNC	29.12.16PG	VAYPGVND	Vay -VND - NH PGB	THU TAT TOAN 05/0776.107/KUNN	11210013	,	,		,	1.828.250.000	

Phụ lục 2.12**CÔNG TY CP VẬT TƯ NÔNG SẢN
14 NGÔ TẮT TỐ**

SỔ CÁI CHI TIẾT TÀI KHOẢN
TỪ NGÀY 01/01/2016 ĐẾN NGÀY 31/12/2016
ĐvKh : MITSUI & CO., LTD
Tài khoản : 331 - Phải trả cho người bán
Dư nợ đầu kỳ : 0
Dư có đầu kỳ : 27 937 200 000
Dư nợ : 0
Dư có : 0

C.TỪ		Tkđư/Acc . Ref	Diễn giải/Description	PHÁT SINH		SỐ DƯ	
Ngày	Chứng từ			Ps nợ	Ps có	Dư nợ VNĐ	Dư có VNĐ
26/02/2016	3608	331	Phí bảo hiểm tàu APOLLO	83.448.991			27.853.751.009
29/02/2016		112230	Thanh toán tiền hàng 1.240.000 x 22.301	27.653.240.000			200.511.009
29/02/2016	CLTG16	5152	CLTG tàu SUN JEWELRY (1.240.000 USD) 22.530-22.301	283.960.000		83.448.991	
01/03/2016	1,0076E+11	1561	Nhập SANB tàu APOLLO		24.489.542.801		24.406.093.810
11/03/2016	4523	331	Phí bốc xếp tàu APOLLO RIKUYO	304.591.210			24.101.502.600
11/03/2016	4524	331	Phí bốc xếp tàu APOLLO RIKUYO	358.342.600			23.743.160.000
08/08/2016	1,00984E+11	1561	Nhập tàu SILVER SMOOTH (1.024.000 usd)		23.576.073.501		47.319.233.501
08/08/2016	T181	331	Phí BH kỳ 1: 8000 tấn SA HỘ B7FE-16-0802- áVN APROMACO/MITSUI	8.049.164			47.311.184.337
15/08/2016	9	34111011	thanh toán MITSUI ; B7FE-16-0802-ASVN ngày 30/07/2016 (972.800,00usd x 22.305)	21.698.304.000			25.612.880.337

15/08/2016		9	112151	thanh toán MITSUI ; B7FE-16-0802-ASVN ngày 30/07/2016 (51.200,00usd x 22.305)	1.142.016.000			24.470.864.337
17/08/2016	T226		331	Phí BH kỳ 2: 8000 tấn SA HĐ B7FE-16-0802-ãVN APROMACO/MITSUI	72.442.477			24.398.421.860
29/08/2016		1	112235	trả tiền hàng Mitsui	23.743.160.000			655.261.860
29/09/2016	T315		331	Cước đóng bao SA Nhật tàu Silver Smooth tháng 8/2016	301.066.260			354.195.600
29/09/2016	T315		331	Cước đóng bao SA Nhật tàu Silver Smooth tháng 8/2016	354.195.600			
01/12/2016	1011570798	1	1561	Nhập SANB tàu OCEAN SKY (1.000.000 USD)			23.379.330.969	23.379.330.969
06/12/2016	T735		331	Phí BH kỳ 2 8000 tấn SA HĐ B7FE-16-1101-ASVN (12/10/16) về Quy Nhơn	60.526.579			23.318.804.390
08/12/2016		1	112151	Thanh toán 5% B7FE-16-1101-ASVN APROMACO/MITSUI 50,000 USDx 22662	1.133.100.000			22.185.704.390
08/12/2016		1	34111011	Thanh toán 95% B7FE-16-1101-ASVN APROMACO/MITSUI 950,000 USDx 22662	21.528.900.000			656.804.390
31/12/2016	17T055		331	Phí làm tàu SA Nhật Ocean Sky tháng 12/2016	301.774.990			355.029.400
31/12/2016	17T055		331	Phí làm tàu SA Nhật Ocean Sky tháng 12/2016	355.029.400			
TỔNG CỘNG					99.382.147.271		71.444.947.271	

Phụ lục 2.13**CÔNG TY CP VẬT TƯ NÔNG SẢN
14 NGÔ TẮT TỐ****SỔ CÁI CHI TIẾT TÀI KHOẢN**

TỪ NGÀY 01/01/2016 ĐẾN NGÀY 31/12/2016

ĐvKh : Nhóm Khách nước ngoài

Tài khoản : 1561 - Giá mua hàng hóa

Dư nợ đầu kỳ : 13 414 400 161 055

Dư có đầu kỳ : 0

Dư nợ : 15 214 623 158 692

Dư có : 0

C.TỪ	Tkđư/Ac c. Ref	Diễn giải/Description	Phát sinh	Số dư	Tên khách hàng/
Ngày	Chứng từ		Ps nợ	Dư nợ VNĐ	
01/01/2016	07TK	331 Nhập AMONPL05/2015	2.567.544.480	13.416.967.705.535	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
05/01/2016	1,00697E+11	331 Nhập UREINDO tàu SEA STAR	41.607.976.760	13.458.575.682.295	AMEROPA AG
06/01/2016	1,00699E+11	331 Nhập GMOP tàu PENSENK (QN) 1.170.000 USD	39.895.800.000	13.498.471.482.295	URALKALI Trading SA
06/01/2016	1,00699E+11	331 Nhập SMOP tàu PERSENK (QN) 1.102.500 USD	24.850.350.000	13.523.321.832.295	URALKALI Trading SA
06/01/2016	4TK	331 Nhập SATQ HĐNT01 - PL 01	1.716.641.640	13.525.038.473.935	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
09/01/2016	1,00704E+11	331 Nhập SATQ HĐ	1.681.742.064	13.526.720.215.999	LEI SHING HONG TRADING LIMITED
12/01/2016	2TK	331 Nhập SATQ HĐ	3.036.428.424	13.529.756.644.423	LG INTERNATIONAL CORP
18/01/2016	11TK	331 Nhập KCL Lào HĐ 01	12.404.373.725	13.542.161.018.148	LAO KAIYUAN MINING CO.,LTD
19/01/2016	1,00716E+11	331 Nhập SATQ tàu EAST PROSPERITY	20.536.852.629	13.562.697.870.777	JUHUA TRADING (HK LMT)

22/01/2016	3TK	331	Nhập UREATQ HĐ04/2015	3.138.694.334	13.565.836.565.111	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
26/01/2016	4TK	331	Nhập SAĐL HĐ 151112	3.132.287.812	13.568.968.852.923	GRAND NOBLE CO.LTD
27/01/2016	02TK	331	Nhập SATQ HĐNT01/PL02	1.770.534.000	13.570.739.386.923	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
01/02/2016	11TK	331	Nhập Amoni HĐNT2016/PL01 (1.331.100 CNY)	4.589.632.800	13.575.329.019.723	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
18/02/2016	12TK	331	Nhập DAPTQ HĐ 2016W014 (18-46)	66.426.952.768	13.641.755.972.491	TP AGRIFERT CO., LTD
01/03/2016	1,0076E+11	331	Nhập SANB tàu APOLLO	24.489.542.801	13.666.245.515.292	mitsui & CO., LTD
10/03/2016	18TK	331	Nhập DAPTQ 18-46 HĐ 2016WX028	60.194.561.581	13.726.440.076.873	TP AGRIFERT CO., LTD
10/03/2016	4TK	331	Nhập SATQ HĐNT2016/PL03	1.609.333.312	13.728.049.410.185	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
11/03/2016	4TK	331	Nhập DAP 60% HĐ 160301 (689.687,775USD)	15.854.570.298	13.743.903.980.483	YUNNAN HONGXIANG CHEMICAL CO.,LTD
13/03/2016	5TK	331	Nhập KCL Lào HĐ 02	5.973.098.528	13.749.877.079.011	LAO KAIYUAN MINING CO.,LTD
15/03/2016	1,00778E+11	331	Nhập GMOP tàu ADFINES (3.000.000 USD)	68.346.744.333	13.818.223.823.344	URALKALI Trading SA
15/03/2016	1,00778E+11	331	Nhập SMOP tàu ADFINES (1.960.000 USD)	44.718.481.033	13.862.942.304.377	URALKALI Trading SA
15/03/2016	5TK	331	Nhập DAPTQ 16-44 HĐ2016WX031	17.820.831.779	13.880.763.136.156	TP AGRIFERT CO., LTD
10/07/2016	2TK	331	Nhập SATQ PL08 (152.847CNY)	513.565.920	14.186.715.650.380	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
15/07/2016	1,00949E+11	331	Nhập SANB tàu DONG BA	17.472.157.767	14.204.187.808.147	mitsui & CO. (ASIA PACIFIC) PTE. LTD.
17/07/2016	5TK	331	Nhập Amoni HĐNT01/PL04 (342.160 CNY)	1.144.525.200	14.205.332.333.347	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
21/07/2016	1,00957E+11	331	Nhập SMOP tàu JADE (QN) 2.583.000 USD	59.422.830.362	14.264.755.163.709	URALKALI Trading SA
21/07/2016	1,00957E+11	331	Nhập GMOP tàu JADE (QN) 748.000 USD	17.185.105.585	14.281.940.269.294	URALKALI Trading SA
21/07/2016	2TK	331	Nhập SAĐL HĐ 160704	1.465.467.710	14.283.405.737.004	GRAND NOBLE CO.LTD
28/07/2016	10096855975	331	Nhập CLATQ HĐ 1606062	1.060.762.125	14.284.466.499.129	YUNNAN YINGFU
03/08/2016	5TK	331	Nhập SATQ PL 09	1.443.749.500	14.285.910.248.629	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
06/08/2016	1,00981E+11	331	Nhập NH4LC HĐ 1606065	1.356.805.023	14.287.267.053.652	KINGCHEM INDUSTRY LIMITED

08/08/2016	1,00984E+11	331	Nhập tàu SILVER SMOOTH (1.024.000 usd)	23.576.073.501	14.310.843.127.153	MITSUI & CO., LTD
13/08/2016	2TK	331	Nhập DAPTQ 60% HĐ HX/DAP160712-1 (307.041,6 usd) EX: 22.810	7.345.532.496	14.318.188.659.649	YUNNAN HONGXIANG CHEMICAL CO.,LTD
17/08/2016	10099659383	331	Nhập Amon HĐ AMSUL/16 - CHEM	1.168.496.028	14.319.357.155.677	CHEM-TOGETHER INT'L GROUP LIMITED
19/08/2016	4TK	331	Nhập KCLLAO H201608-4 (213.000 USD)	4.751.178.000	14.324.108.333.677	SINO-AGRI POTASH CO.,LTD
24/08/2016	2	331	Nhập UREINDO tàu SONG NGAN (QN) 639.000 USD EX: 22.793	14.859.572.667	14.338.967.906.344	CHS EUROPE SARL
24/08/2016	1TK	331	Nhập UREINDO tàu SONG NGAN (HP) 622.977,075 USD EX: 22.793	14.617.271.592	14.353.585.177.936	CHS EUROPE SARL
31/08/2016	1TK	331	Nhập DAPTQ 64% tàu NAM PHUONG (1.086.000 USD) EX: 22.335 (TPB ngày 31/8/2016)	26.111.065.813	14.379.696.243.749	YUNNAN HONGXIANG CHEMICAL CO.,LTD
31/08/2016	2TK	331	Nhập SAĐL HĐ 160720 (240.000 USD)	5.413.235.701	14.385.109.479.450	RICH WIN LOGISTICS LIMITED
05/09/2016	1,01019E+11	331	Nhập SAĐL HĐ 160719 (62.500 USD)	2.795.755.664	14.387.905.235.114	GRAND NOBLE CO.LTD
06/09/2016	1,01022E+11	331	Nhập SMOP trắng HĐ 2016 C1	5.863.311.417	14.393.768.546.531	URALKALI Trading SA
16/09/2016	3TK	331	Nhập AMON PL05 (363.888 CNY)	1.200.830.400	14.394.969.376.931	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
18/09/2016	4TK	331	Nhập SATQ PL10 (394.200 CNY)	1.300.860.000	14.396.270.236.931	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
20/09/2016	10104399746	331	Nhập SMOP tàu SWIFTNES (SG) 2.450.000 USD EX: 22.355 (TCB 20/9/2016)	56.037.502.552	14.452.307.739.483	URALKALI Trading SA
20/09/2016	10104402712	331	Nhập GMOP tàu SWIFTNES (SG) 3.445.000 USD EX: 22.355 (TCB 20/9/2016)	78.661.053.317	14.530.968.792.800	URALKALI Trading SA
21/09/2016	3TK	331	Nhập KCL Lào HĐ 03 (202.000 usD)	4.510.660.000	14.535.479.452.800	LAO KAIYUAN MINING CO.,LTD
28/09/2016	1010562814	331	Nhập SMOP tàu SWIFTNES (QN) 1.592.500USD EX: 22.355 (TCB 20/9/2016)	36.266.685.611	14.571.746.138.411	URALKALI Trading SA
28/09/2016	10105639026	331	Nhập GMOP tàu SWIFTNES (QN) 927.500 USD EX: 22.355 (TCB 20/9/2016)	21.099.083.983	14.592.845.222.394	URALKALI Trading SA
28/09/2016	11TK	331	Nhập DAPTQ 60% (933.465,49 USD) HĐ 160908	22.095.344.621	14.614.940.567.015	YUNNAN HONGXIANG CHEMICAL CO.,LTD
04/10/2016	10106507505	331	Nhập DAPTQ 64% tàu NAM PHUONG 02	24.185.717.840	14.639.126.284.855	YUNNAN HONGXIANG CHEMICAL CO.,LTD

05/10/2016	2TK	331	Nhập SAĐL HĐ 160905 (HP)	2.707.924.983	14.641.834.209.838	GRAND NOBLE CO.LTD
07/10/2016	5TK	331	Nhập AMON PL06 (356.892,9 CNY)	1.177.746.570	14.643.011.956.408	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
13/10/2016	10107918790	331	Nhập SA Thái Lan tàu Thái Bình 36 (297.054,13 USD)	6.907.012.879	14.649.918.969.287	ITOCHU CORPORATION
14/10/2016	6	331	Nhập SATQ PL11 (726.236 CNY)	2.384.959.024	14.652.303.928.311	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
22/12/2016	10119150684	331	Nhập UREAINDO tàu TRUONG MINH (1.155.000 USD)	26.458.602.450	15.179.462.370.234	KOCH FERTILIZER ASIA PRIVATE LTD
27/12/2016	10119945416	331	Nhập SAĐL HĐ 161011	1.104.819.938	15.180.567.190.172	GRAND NOBLE CO.LTD
29/12/2016	10120424662	331	Nhập SATQ HĐ JS161130-H1 (694.590 CNY) EX 3.318	2.307.423.529	15.182.874.613.701	Cty HH TM Cẩm Thăng Hà Khẩu
30/12/2016	10120658801	331	Nhập UREAINDO tàu TRUONG MINH (HP) 1.385.922,384 USD	31.748.544.991	15.214.623.158.692	KOCH FERTILIZER ASIA PRIVATE LTD
TỔNG CỘNG				1.800.222.997.637	15.214.623.158.692	

Phụ lục 2.14

TỔNG CÔNG TY ĐỨC GIANG - CÔNG TY CP ĐẦU TƯ ĐỨC GIANG

SỔ CÁI TK 1122

Năm 2015

Ngày_ct	Ma_ct0	So_ct	Ma_kh	Ten_kh	Dien_giai	Tk_du	Ps_no	Ps_co	Ma_vv	Ten_tk_du
//					Số dư nợ đầu kỳ:		21.304.778.078,00	0,00		
//					Tổng phát sinh trong kỳ:		2.085.097.925.077,00	2.017.022.970.771,00		
//					Số dư nợ cuối kỳ:		89.379.732.384,00	0,00		
//							0,00	0,00		
01/05/2015	UNC	2	NH11	NH TMCP Quốc tế Việt Nam (VIB	Bán ngoại tệ theo HĐ (200.000 usd, tỷ giá; 21.390 đ)	112111	0,00	4.261.216.000,00		Tiền VND NH TMCP Quốc tế
01/05/2015	UNC	2	KH0018	SUMIKIN BUSAN CORPORATION	Ngân hàng thu phí thanh toán LC xuất	6417	0,00	116.853,00		Chi phí dịch vụ mua ngoài
23/07/2015	BC	6313	KH3115	DUCKYANG Co.,LTD	Thanh toán tiền hàng	131112	2.271.750.856,00	0,00		Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hd SXKD (USD)

23/07/2015	BC	6314	KH0711	T AND T GARMENT TRADING	Thanh toán tiền hàng	131112	287.877.257,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: HĐ SXKD (USD)
24/07/2015	UNC	889	NH10	Ngân hàng Thương mại CP An Bình- CN Hà Nội	Bán ngoại tệ theo HĐ (81.000 usd, tỷ giá: 21.790 đ)	112110	0,00	1.755.321.840,00	Tiền VND NH TMCP An Bình chi nhánh Hà Nội
24/07/2015	UNC	1096	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Ngân hàng thu phí chuyển tiền đến	6425	0,00	3.250.950,00	Thuế, phí và lệ phí
24/07/2015	UNC	1096	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Phí chuyển tiền	13311	0,00	325.095,00	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá dịch vụ
24/07/2015	UNC	1097	KH0417	V DRAGON COMPANY PTE LTD (SALES SUPERVISOR)	Ngân hàng thu phí chuyển tiền đi	6425	0,00	6.610.265,00	Thuế, phí và lệ phí
24/07/2015	UNC	1097	KH0417	V DRAGON COMPANY PTE LTD (SALES SUPERVISOR)	Phí chuyển tiền	13311	0,00	661.027,00	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá dịch vụ
24/07/2015	UNC	1098	KH0417	V DRAGON COMPANY PTE LTD (SALES SUPERVISOR)	Trả tiền phí giám sát lần 1 năm 2015	331112	0,00	3.247.950.000,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXKD (USD)
24/12/2015	UNC	2047	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả tiền mua NPL ĐN số S16-283 PNK PL84	331112	0,00	141.502.330,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXKD (USD)

24/12/2015	UNC	2047	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả tiền mua NPL ĐN số S16-283 PNK PL84	6353	0,00	2.058.097,00	Lỗi chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	UNC	2095	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả tiền mua NPL ĐN số S16-318 PNK PL108	331112	0,00	75.649.643,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXKD (USD)
31/12/2015	UNC	2095	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả tiền mua NPL ĐN số S16-318 PNK PL108	6353	0,00	1.100.295,00	Lỗi chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	UNC	2095	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả tiền mua NPL ĐN số MKS16-13 PNK NL04	331112	0,00	1.262.416.748,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXKD (USD)
31/12/2015	UNC	2095	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả tiền mua NPL ĐN số MKS16-13 PNK NL04	6353	0,00	18.361.371,00	Lỗi chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	UNC	2096	KH1097	FOB GIII	Trả tiền mua NPL ĐN số GIII15-26 PNK PL06	331112	0,00	38.531.609,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXKD (USD)
31/12/2015	UNC	2096	KH1097	FOB GIII	Trả tiền mua NPL ĐN số GIII15-26 PNK PL07	331112	0,00	9.972.887,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXKD (USD)
31/12/2015	UNC	2102	KH0135	PREMIER EXIM (HK) LIMITED	Ngân hàng thu phí thanh toán LC nhập NPL may	6425	0,00	11.697.573,00	Thuế, phí và lệ phí

31/12/2015	UNC	2102	KH0135	PREMIER EXIM (HK) LIMITED	Ngân hàng thu phí thông báo LC xuất	6417	0,00	449.000,00	Chi phí dịch vụ mua ngoài
31/12/2015	UNC	2103	KH0748	E.LAND Co., ltd	Ngân hàng thu phí thanh toán LC nhập NPL may	6425	0,00	7.905.094,00	Thuế, phí và lệ phí
31/12/2015	BC	6947	KH1029	TJ SEOUL APPAREL CO.,LTD	Thanh toán tiền hàng	131112	305.431.706,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	BC	6947	KH1029	TJ SEOUL APPAREL CO.,LTD	Thanh toán tiền hàng	5152	22.994,00	0,00	Chênh lệch lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	BC	6948	KH0002	SEIDEN (OVERSEAS) LIMITED	Thanh toán tiền hàng	131112	1.797.212.439,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	BC	6948	KH0002	SEIDEN (OVERSEAS) LIMITED	Thanh toán tiền hàng	5152	1.218.447,00	0,00	Chênh lệch lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	PKT	1E+05	NH01	Ngân hàng Công Thương Chương Dương	Hạch toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá số dư cuối kỳ (TG: 22.450đ/usd)	4131	160.675.176,00	0,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	1E+05	NH11	NH TMCP Quốc tế Việt Nam (VIB	Hạch toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá số dư cuối kỳ (TG:	4131	200.381.127,00	0,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá

					22.450đ/usd)					lại cuối năm
31/12/2015	PKT	1E+05	NH18	Ngân Hàng VIETINBANK Thanh Xuân	Hạch toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá số dư cuối kỳ (TG: 22.450đ/usd)	4131	9.041.830,00	0,00		Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	1E+05	NH20	NH TMCP Xuất Nhập Khẩu Việt Nam - CN Ba Đình	Hạch toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá số dư cuối kỳ (TG: 22.450đ/usd)	4131	3.745.028,00	0,00		Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	1E+05	NH22	NHTMCP Ngoại Thương VN - CN Hoàng Mai	Hạch toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá số dư cuối kỳ (TG: 22.450đ/usd)	4131	2.716.688,00	0,00		Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm

Phụ lục 2.15

TỔNG CÔNG TY ĐỨC GIANG - CÔNG TY CP ĐẦU TƯ ĐỨC GIANG

SỔ CÁI TK
511
Năm 2015

ngay_ct	ma_ct0	so_ct	ma_kh	ten_kh	dien_giai	tk_du	ps_no	ps_co	ten_tk_du
//					Số dư đầu kỳ:		0	0	
//					Tổng phát sinh trong kỳ:		2,03E+12	2,03E+12	
//					Số dư cuối kỳ:		0	0	
01/01/2015	HD	1469	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Quần áo XK	131112	0	2259167915	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
01/01/2015	HD	1534	KH0902	INTERNATIONAL DIRECT GROUP INC	Quần áo XK	131112	0	3840410813	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
23/08/2015	HD	3015	KH0018	SUMIKIN BUSAN CORPORATION	Quần áo XK	131112	0	216746861	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
23/08/2015	HD	3016	KH0057	PIERRE CARDIN - AHNER	Quần áo XK	131112	0	326253960	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
27/09/2015	HD	2947	KH0002	SEIDEN (OVERSEAS) LIMITED	Gia công quần áo XK	131112	0	82597600	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)

27/09/2015	HD	3042	KH0018	SUMIKIN BUSAN CORPORATION	Gia công quần áo XK	131112	0	82597600	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
27/09/2015	HD	3152	KH0001	TEXTYLE	Gia công quần áo XK	131112	0	777113235	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
22/10/2015	HD	2971	KH0902	INTERNATIONAL DIRECT GROUP INC	Quần áo XK	131112	0	853274074	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
22/10/2015	HD	2972	KH0902	INTERNATIONAL DIRECT GROUP INC	Quần áo XK	131112	0	4363702838	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
22/10/2015	HD	3073	KH0711	T AND T GARMENT TRADING	Gia công quần áo XK	131112	0	1113112000	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
11/04/2015	HD	3170	KH0001	TEXTYLE	Gia công quần áo XK	131112	0	1154401875	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	HD	4539	KH649	CN cty TNHH VT Đường sắt VN - XN Đầu máy Đà Nẵng	Quần áo DP các loại	131111	0	401788785	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	4540	KH649	CN cty TNHH VT Đường sắt VN - XN Đầu máy Đà Nẵng	Quần áo DP các loại	131111	0	61300998	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)

31/12/2015	HD	4540	KH649	CN cty TNHH VT Đường sắt VN - XN Đầu máy Đà Nẵng	Quần áo DP các loại	131111	0	656926974	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	4541	KH3794	Ngân hàng TMCP An Bình	Quần áo DP	131111	0	41300000	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	4543	KH0201	Hội chợ	Hàng TT các loại	131111	0	5589820	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	4543	KH0201	Hội chợ	Hàng TT các loại	131111	0	87346544	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	4547	KH0794	Công ty CP Thương Mại và Đầu Tư Đức Giang	Quần áo TT các loại (DL V+)	131111	0	6918727	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	3263	KH3281	MHT CO.,LTD	Quần áo XK	131112	0	-7,158E+09	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	HD	3264	KH0711	T AND T GARMENT TRADING	Quần áo XK	131112	0	633758786	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	HD	3265	KH3281	MHT CO.,LTD	Quần áo XK	131112	0	-2,48E+09	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	HD	4519	KH0794	Công ty CP Thương Mại và Đầu Tư Đức Giang	Nguyên Phụ liệu	131111	0	139050	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	4521	KH0794	Công ty CP Thương Mại và Đầu Tư Đức Giang	Nguyên phụ liệu	131111	0	834360	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)

31/12/2015	HD	4523	KH0069	Công ty TNHH May Và Thương Mại Việt Thành	Cước vận chuyển	131111	0	9200000	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	HD	4542	KH0685	Công ty TNHH May Đức Giang	Phí XNK	131111	0	3879415769	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (VND)
31/12/2015	PKT				Kết chuyển hàng bán bị trả lại 52122->51122	52122	289996513	0	Hàng bán bị trả lại : thành phẩm
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu 5111->911	911	2,9659E+1 0	0	Xác định kết quả kinh doanh
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu 51121->911	911	4,85E+11	0	Xác định kết quả kinh doanh
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu 51122->911	911	3,6935E+1 0	0	Xác định kết quả kinh doanh
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu 5113->911	911	181616542 0	0	Xác định kết quả kinh doanh
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu 5118->911	911	542386841 4	0	Xác định kết quả kinh doanh

Phụ lục 2.16

TỔNG CÔNG TY ĐỨC GIANG - CÔNG TY CP ĐẦU TƯ ĐỨC GIANG

SỔ CÁI TK 515
Năm 2015

Ngày_ct	Ma_ct0	So_ct	Ma_kh	Ten_kh	Diện_giai	Tk_du	Ps_no	Ps_co	Ten_tk_du
//					Số dư đầu kỳ:		0,00	0,00	
//					Tổng phát sinh trong kỳ:		44.527.422.384,00	44.527.422.384,00	
//					Số dư cuối kỳ:		0,00	0,00	
//							0,00	0,00	
01/05/2015	UNC	2	NH11	NH TMCP Quốc tế Việt Nam (VIB	Bán ngoại tệ theo HĐ (200.000 usd, tỷ giá; 21.390 đ)	112111	0,00	16.784.000,00	Tiền VND NH TMCP Quốc tế
19/11/2015	BC	6761	KH0128	BRICE (HAPPY CHIC)	thanh toán tiền hàng	112201	0,00	2.070.438,00	Tiền USD NH CT Chương Dương
19/11/2015	BC	6762	KH0128	BRICE (HAPPY CHIC)	thanh toán tiền hàng	112201	0,00	992.779,00	Tiền USD NH CT Chương Dương

19/11/2015	BC	6763	KH3278	E.land Intl Fashion (Shanghai) Co., ltd	thanh toán tiền hàng	112201	0,00	49.233.258,00	Tiền USD NH CT Chương Dương
27/11/2015	UNC	1870	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-256	331112	0,00	1.665.055,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
27/11/2015	UNC	1870	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-257	331112	0,00	1.080.188,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
27/11/2015	UNC	1870	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-254	331112	0,00	40.777,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
27/11/2015	UNC	1870	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-252	331112	0,00	926.859,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
27/11/2015	UNC	1870	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-253	331112	0,00	76.734,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
27/11/2015	UNC	1872	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Trả trước tiền mua NPL ĐN số HPC15-98	331112	0,00	17.930,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
27/11/2015	UNC	1875	KH1093	MR. CHEN QIUCHENG	Trả trước tiền mua vải mẫu cho khách hàng liên việt	331112	0,00	56.337,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)

17/12/2015	UNC	1996	KH1097	FOB GIII	Trả tiền mua NPL ĐN số GIII15-23 PNK NL05	331112	0,00	1.015.886,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
17/12/2015	UNC	1998	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-301	331112	0,00	200.217,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
17/12/2015	UNC	1998	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số MKS16-08	331112	0,00	5.982.791,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
17/12/2015	UNC	2002	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-304	331112	0,00	3.319.696,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
17/12/2015	UNC	2002	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số S16-305	331112	0,00	1.882.984,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
17/12/2015	UNC	2004	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Trả trước tiền mua NPL ĐN số HPC15- 107	331112	0,00	14.161,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
22/12/2015	UNC	2037	KH1242	HANGZHOU SPECIALTY TEXTILE TRADING CO.,LTD	Trả trước tiền mua vải chương trình Liên Việt Post	331112	0,00	1.767.054,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)

22/12/2015	BC	6906	KH0002	SEIDEN (OVERSEAS) LIMITED	thanh toán tiền hàng	112201	0,00	11.313.505,00	Tiền USD NH CT Chương Dương
22/12/2015	BC	6907	KH0128	BRICE (HAPPY CHIC)	thanh toán tiền hàng	112201	0,00	12.953.205,00	Tiền USD NH CT Chương Dương
22/12/2015	BC	6908	KH0128	BRICE (HAPPY CHIC)	thanh toán tiền hàng	112201	0,00	6.024.799,00	Tiền USD NH CT Chương Dương
24/12/2015	UNC	1944	NH19	Ngân hàng TMCP Việt Nam Thịnh Vượng	Bán ngoại tệ theo HĐ (500.000 usd, tỷ giá; 22.547 đ)	112119	0,00	20.030.000,00	Tiền VND NH TMC Việt Nam Thịnh Vượng
24/12/2015	UNC	2044	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Trả trước tiền mua NPL ĐN số HPC15- 112	331112	0,00	15.160,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
24/12/2015	UNC	2044	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Trả trước tiền mua NPL ĐN số HPC15- 113	331112	0,00	190.368,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
24/12/2015	UNC	2044	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Trả trước tiền mua NPL ĐN số HPC15- 108	331112	0,00	28.555,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
24/12/2015	UNC	2046	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số MKS16-08A	331112	0,00	1.185.517,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)

24/12/2015	UNC	2050	KH0749	CHUNG MO LTD	Trả trước tiền mua NPL ĐN số CM15- 30	331112	0,00	2.300.043,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
24/12/2015	UNC	2052	KH0005	MANGHARAMS (HK/TL) CO.,LTD	Trả trước tiền mua NPL ĐN số MHR15-58	331112	0,00	274.764,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
24/12/2015	UNC	2054	KH2213	FOB TAL	Trả tiền mua NPL ĐN số TAL15-08 PNK NL01	331112	0,00	615.500,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
24/12/2015	UNC	2057	KH0947	FOB IDG	Trả trước tiền mua NPL ĐN số IDGS15-109	331112	0,00	66.417,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
31/12/2015	PKT	139008	KH1096	H & C INTERNATIONAL	DG Lãi CLTG cuối Q4/15	331112	0,00	2.970.160,00	Phải trả ngắn hạn người bán: HĐ SXXD (USD)
31/12/2015	PKT	139011	KH0002	SEIDEN (OVERSEAS) LIMITED	Hạch toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kì	131112	0,00	23.138.131,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: HĐ SXXD (USD)
31/12/2015	PKT	139011	KH0059	The Shirtmarker B.V (TSM)	Hạch toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kì	131112	0,00	21.405,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: HĐ SXXD (USD)
31/12/2015	PKT	139011	KH1051	MOOSE INTERNATIONAL	Hạch toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kì	131112	0,00	18.707.214,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: HĐ SXXD (USD)

31/12/2015	PKT	139011	KH1096	H & C INTERNATIONAL	Hạch toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kì	131112	0,00	27.089.559,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXXD (USD)
31/12/2015	PKT	139011	KH3099	HLFASHION	Hạch toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kì	131112	0,00	5.679.357,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXXD (USD)
31/12/2015	PKT	139019			Kết chuyển chênh lệch tỉ giá hối đoái cuối năm tài chính 2015	4131	0,00	186.500.852,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	139026	KH1194	TEXTILE PARTNER SERVICES LIMITED (TPS)	Hạch toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kì	131112	0,00	25.250,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXXD (USD)
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu tài chính 5151- >911	911	644.584.002,00	0,00	Xác định kết quả kinh doanh
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu tài chính 5152- >911	911	4.679.261.933,00	0,00	Xác định kết quả kinh doanh
31/12/2015	PKT				Kết chuyển doanh thu tài chính 5153- >911	911	2.995.622.039,00	0,00	Xác định kết quả kinh doanh

02/10/2015	UNC	232	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Trả trước tiền mua NPL ĐN số W15-47	5152	2.152.187,00	0,00	Chênh lệch lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ
02/10/2015	PN	NL11_W15	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua NI nhập kho	15211	0,00	43.703.509,00	Hàng Levy - Nguyên liệu, vật liệu chính
23/06/2015	PN	PLW15_145A	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua phụ liệu nhập kho	15221	0,00	3.571.948,00	Phụ liệu hàng Levy (FOB)
23/06/2015	PN	PLW15_145A	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua phụ liệu nhập kho	15221	0,00	3.122.971,00	Phụ liệu hàng Levy (FOB)
30/06/2015	PN	PLW15_155B	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua phụ liệu nhập kho	15221	0,00	41.317.600,00	Phụ liệu hàng Levy (FOB)
30/06/2015	PN	PLW15_155B	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua phụ liệu nhập kho	15221	0,00	4.867.756,00	Phụ liệu hàng Levy (FOB)
30/09/2015	PN	IDG30_S2015	KH0947	FOB IDG	Mua nguyên liệu	15212	0,00	1.422.578.859,00	Hàng Habitex,Seiden...,khác- Nguyên liệu, vật l
30/09/2015	PN	IDG31_S2015	KH0947	FOB IDG	Mua nguyên liệu	15212	0,00	1.776.916.933,00	Hàng Habitex,Seiden...,khác- Nguyên liệu, vật l

11/04/2015	PN	NL40_S16	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua NL nhập kho	15211	0,00	67.008.186,00	Hàng Levy - Nguyên liệu, vật liệu chính
11/04/2015	PN	NL40_S16	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua NL nhập kho	15211	0,00	42.473.376,00	Hàng Levy - Nguyên liệu, vật liệu chính
27/11/2015	UNC	1878	DV0946	Gorgeous Sourcing. LTD	Trả trước tiền mua mẫu	112201	5.452.925,00	0,00	Tiền USD NH CT Chương Dương
27/11/2015	UNC	1878	DV0946	Gorgeous Sourcing. LTD	Trả trước tiền mua mẫu	5152	32.947,00	0,00	Chênh lệch lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	UNC	2098	KH0135	PREMIER EXIM (HK) LIMITED	Trả trước tiền mua NPL ĐN số PRE15-120	5152	969.698,00	0,00	Chênh lệch lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	UNC	2100	KH0602	GERRY WEBBER	Trả trước tiền mua NPL ĐN số GW15-102	112201	40.482.650,00	0,00	Tiền USD NH CT Chương Dương
31/12/2015	PN	PLS16_134	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua phụ liệu nhập kho	15221	0,00	17.289.082,00	Phụ liệu hàng Levy (FOB)

31/12/2015	PN	PLS16_134	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua phụ liệu nhập kho	15221	0,00	57.606.153,00	Phụ liệu hàng Levy (FOB)
31/12/2015	PN	PLS16_134	KH0015	THE LEVY GROUP INC	Mua phụ liệu nhập kho	15221	0,00	27.968.984,00	Phụ liệu hàng Levy (FOB)
31/12/2015	PN	HPC62_2015	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Mua Phụ liệu	15222	0,00	6.085.801,00	Phụ liệu hàng Habitex, Seiden ... khác
31/12/2015	PN	HPC64_2015	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Mua Phụ liệu	15222	0,00	68.373.963,00	Phụ liệu hàng Habitex, Seiden ... khác
31/12/2015	PN	HPC68_2015	KH1048	FOB HAPPYCHICK	Mua Phụ liệu	15222	0,00	22.925.221,00	Phụ liệu hàng Habitex, Seiden ... khác
31/12/2015	PN	PRE103A_2015	KH0135	PREMIER EXIM (HK) LIMITED	Mua Phụ liệu	15222	0,00	6.864.330,00	Phụ liệu hàng Habitex, Seiden ... khác
31/12/2015	PN	PRE103B_2015	KH0135	PREMIER EXIM (HK) LIMITED	Mua Phụ liệu	15222	0,00	233.170.638,00	Phụ liệu hàng Habitex, Seiden ... khác
31/12/2015	PN	PRE103D_2015	KH0135	PREMIER EXIM (HK) LIMITED	Mua Phụ liệu	15222	0,00	1.178.842,00	Phụ liệu hàng Habitex, Seiden ... khác
31/12/2015	PKT	CPK4557331	KH0417	V DRAGON	Phí giám sát	6418	0,00	1.641.750.000,00	Chi phí bằng

				COMPANY PTE LTD (SALES SUPERVISOR)	Q4/2015				tiền khác
31/12/2015	PKT	CLTG4	KH0947	FOB IDG	DG lỗ CLTG cuối năm 2015	4131	0,00	850.963.503,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	CLTG4	KH1097	FOB GIII	DG lỗ CLTG cuối năm 2015	4131	0,00	705.810,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	CLTG4	KH1096	H & C INTERNATION AL	DG lỗ CLTG cuối năm 2015	4131	0,00	4.352.422,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	CLTG4	KH0103	Charming Enterprises Ltd	DG lỗ CLTG cuối năm 2015	4131	0,00	2.388.762,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	123873	KH2216	BTS CO.,LTD	Đánh giá chênh lệch tỷ giá	6353	0,00	3,00	Lỗ chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	PKT	123874	KH0943	CECILE CO.,LTD	Đánh giá chênh lệch tỷ giá	5152	1,00	0,00	Chênh lệch lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ

31/12/2015	PKT	123875	KH0174	CIT TRADE FINANCE FUNDING COMPANY LLC	Đánh giá chênh lệch tỷ giá	6353	0,00	633.570,00	Lỗ chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	PKT	123876	DV0946	Gorgeous Sourcing. LTD	Đánh giá chênh lệch tỷ giá	6353	0,00	1.836.018,00	Lỗ chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	PKT	138814	KH1029	TJ SEOUL APPAREL CO.,LTD	Hạch toán bù trừ công nợ phải thu tiền gia công và công nợ phải trả tiền NPL theo BB TJ15-01	131112	895.522.643,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	PKT	138815	KH3115	DUCKYANG Co.,LTD	Hạch toán bù trừ công nợ phải thu tiền gia công và công nợ phải trả tiền NPL theo BB DK15-01	131112	9.520.476.791,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	PKT	138816	KH0121	FOB BUELTEL	Hạch toán bù trừ công nợ phải thu tiền gia công và công nợ phải trả tiền NPL theo BB BT15-01	131112	3.897.689.752,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	PKT	138820	KH0121	FOB BUELTEL	Hạch toán bù trừ công nợ phải thu tiền gia công và công nợ phải trả	131112	13.918.782.460,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)

					tiền NPL theo BB BT15-02				
31/12/2015	PKT	138821	KH0121	FOB BUELTEL	Hạch toán bù trừ công nợ phải thu tiền gia công và công nợ phải trả tiền NPL theo BB BT15-03	131112	7.886.765.596,00	0,00	Phải thu ngắn hạn khách hàng: Hđ SXKD (USD)
31/12/2015	PKT	138829	KH1154	FORMOSA TAFFETA CO.,LTD	Đánh giá chênh lệch tỷ giá	5152	598.455,00	0,00	Chênh lệch lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ
31/12/2015	PKT	139013	KH3115	DUCKYANG Co.,LTD	ĐG lãi CLTG cuối năm 2015	4131	140,00	0,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	139013	KH2213	FOB TAL	ĐG lãi CLTG cuối năm 2015	4131	921.303,00	0,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	139013	KH1093	MR. CHEN QIUCHENG	ĐG lãi CLTG cuối năm 2015	4131	2.935.987,00	0,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm
31/12/2015	PKT	139013	KH1225	FOB DSI	ĐG lãi CLTG cuối năm 2015	4131	3.036,00	0,00	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm

Phụ lục 3.1: Ví dụ minh họa kế toán các công cụ tài chính phái sinh sử dụng cho mục đích phòng ngừa rủi ro tỷ giá

Kế toán hợp đồng quyền chọn

VD: Ngày 31/01/N, Công ty X nhập khẩu một lô hàng trị giá 10.000USD và sẽ phải thanh toán tiền hàng nhập khẩu vào ngày 31/04/N. Tỷ giá tại thời điểm 31/01/N là 20.000VND/USD. Lo ngại tỷ giá USD có thể tăng, Công ty phòng ngừa rủi ro tỷ giá bằng cách:

Ngày 31/01/N, Công ty mua quyền chọn mua 10.000 USD với tỷ giá 1USD = 20.200 VND, ngày có hiệu lực là ngày 31/4/N, giá của quyền chọn là 6.000.000VND.

Tại ngày mua quyền chọn, Công ty X ghi sổ:

Nợ TK Chi phí trả trước: 6.000.000

Có TK Tiền: 6.000.000

Đồng thời, phản ánh giá trị lô hàng nhập khẩu

Nợ TK Hàng hóa: 200.000.000

Có TK phải trả người bán: 200.000.000

Ngày 31/4/N, tỷ giá bán USD của Ngân hàng là 1USD=20.900VND nhưng công ty X được sử dụng quyền chọn mua với tỷ giá 1USD = 20.200VND, kế toán ghi nhận:

Ghi nhận giá trị ngoại tệ theo tỷ giá thực tế tại thời điểm mua, đồng thời, ghi nhận lãi từ khoản ngoại tệ được phòng ngừa:

Nợ TK TGNH (ngoại tệ): $10.000 * 20.900 = 209.000.000$

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính: 7.000.000

Có TK TGNH (VND): $10.000 * 20.200 = 202.000.000$

Nợ TK Phải trả người bán: 200.000.000

Nợ TK Chi phí tài chính: 2.000.000

Có TK TGNH: 202.000.000

Có TK Phải trả người bán 2.000.000

Kết chuyển phí quyền chọn

Nợ TK Chi phí tài chính: 6.000.000

Có TK Chi phí trả trước: 6.000.000

Kế toán hợp đồng kỳ hạn trên cơ sở giao dịch ngoại tệ

Công ty X có thể phòng ngừa rủi ro tỷ giá bằng cách tham gia hợp đồng kỳ hạn. Ngày 1/10/N, Công ty X nhập khẩu hàng hóa và phát sinh công nợ với bên xuất khẩu 10.000 USD và khoản công nợ này sẽ phải thanh toán vào ngày 31/1/1N+1.

Tại ngày 1/10, tỷ giá giao ngay 1USD = 21.000 VND

Tỷ giá kỳ hạn 3 tháng 1USD = 21.500 VND

Tại ngày 31/1/N+1, tỷ giá thực tế 1USD = 21.800VND

Công ty X áp dụng biện pháp phòng ngừa rủi ro tỷ giá bằng cách tham gia hợp đồng mua 10.000USD kỳ hạn 3 tháng.

Kế toán hạch toán các nghiệp vụ như sau:

Ngày 1/10, kế toán ghi nhận giá trị hàng mua theo tỷ giá thực tế

Nợ TK Hàng hóa: $10.000 * 21.000 = 210.000.000$

Có TK Phải trả người bán: 210.000.000

Tại ngày thanh toán công nợ, DN mua ngoại tệ của Ngân hàng:

Nợ TK TGNH (ngoại tệ): $10.000 * 21.800 = 218.000.000$

Có TK TGNH (Việt Nam): 215.000.000

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính: 3.000.000

Và khi thanh toán cho bên xuất khẩu:

Nợ TK Phải trả người bán: 210.000.000

Nợ TK Chi phí tài chính: 5.000.000

Có TK TGNH (ngoại tệ): 215.000.000

Phụ lục 3.2: Ví dụ minh họa cách xác định tỷ giá chéo

Ví dụ 1: trường hợp 2 đồng tiền cần xác định ở vị trí định giá

Tỷ giá:

$$\text{GBP/USD} = 1,478/1,480$$

$$\text{GBP/EUR} = 1,354/1,382$$

Xác định tỷ giá chéo giữa USD/EUR:

Tỷ giá mua của khách hàng USD/VND là:

$$= \text{TG bán (NH GBP/EUR)} / \text{TG mua (NH GBP/USD)}$$

$$= 1,382/1,478$$

$$= 0,935$$

Tỷ giá bán của khách hàng USD/VND là:

$$= \text{TG mua (NH GBP/EUR)} / \text{TG bán (NH GBP/USD)}$$

$$= 1,354/1,48$$

$$= 0,914$$

Vì tỷ giá bán của khách hàng là tỷ giá mua của ngân hàng và ngược lại nên Ngân hàng sẽ yết tỷ giá USD/EUR là: 0,914/0,935

Ví dụ 2: Trường hợp 2 đồng tiền cần xác định ở vị trí yết giá

Tỷ giá ngân hàng công bố:

$$\text{EUR/VND} = 23.700/24.000$$

$$\text{USD/VND} = 21.200/21.500$$

Xác định tỷ giá chéo giữa EUR/USD:

- Tỷ giá mua của khách hàng EUR/USD là:

$$= \text{TG bán (NH EUR/VND)} / \text{TG mua (NH USD/VND)}$$

$$= 24.000/21.200$$

$$= 1,132$$

- Tỷ giá bán của khách hàng EUR/USD là:

$$= \text{TG mua (NH EUR/VND)} / \text{TG bán (NH USD/VND)}$$

$$= 23.700/21.500$$

$$= 1,102$$

Ngân hàng sẽ yết tỷ giá như sau: EUR/USD = 1,102/1,132

Ví dụ 3: Trường hợp 2 đồng tiền cần xác định nằm ở 2 vị trí khác nhau:

USD/VND: 21.000/22.000

VND/EUR: 0,000042/0,000043

Xác định tỷ giá USD/EUR:

Tỷ giá mua của khách hàng USD/EUR là:

$$= \text{TG bán (NH USD/VND)} \times \text{TG bán (NH VND/EUR)}$$

$$= 22.000 \times 0,000043$$

$$= 0,946$$

Tỷ giá bán của khách hàng USD/EUR là:

$$= \text{TG mua (NH USD/VND)} \times \text{TG mua (NH VND/EUR)}$$

$$= 21.000 \times 0,000042$$

$$= 0,882$$

Tỷ giá ngân hàng công bố USD/EUR: 0,882/0,946

Phụ lục 3.3: ví dụ minh họa trường hợp chuyển đổi ngoại tệ sang đồng tiền ghi sổ (không phải là đồng Việt Nam)

Ví dụ 1: Đồng tiền ghi sổ là đồng USD, ngoại tệ là VND

Ngày 01/6/N, DN nhập khẩu lô hàng trị giá 210.000.000 VND, chưa thanh toán cho người bán. Tỷ giá mua – bán USD/VND: 21.000 - 21.500

Ngày 01/7/N, DN thanh toán cho người bán 100.000.000 VND. Tỷ giá USD/VND: 21.500 – 22.000

Tại thời điểm nhập hàng, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 156: 210.000.000/21.000 = 10.000 USD

Có TK 331: 10.000 USD

Tại thời điểm thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK 331: 100.000.000/21.500 = 4.651,1

Có TK 112: 4.651,1

Ví dụ 2: Đồng tiền ghi sổ là đồng USD, ngoại tệ không phải là đồng VND (VD: EUR)

Ngày 01/7/N, DN xuất khẩu một lô hàng trị giá 500.000 EUR. Tỷ giá mua bán tại ngân hàng như sau:

USD/VND: 21.500/21.600

EUR/VND: 23.500/23.650

Ngày 01/8/N, khách hàng thanh toán 300.000 EUR, tỷ giá mua bán tại ngân hàng như sau:

USD/VND: 21.400 – 21.500

EUR/VND: 23.900 – 24.000

Tại thời điểm xuất khẩu:

- Xác định tỷ giá chéo giữa EUR/USD (Vì DN thu được EUR nên sẽ bán EUR cho ngân hàng)

Tỷ giá bán EUR/USD của khách hàng:

= TG mua (NH EUR/VND)/TG bán (NH USD/VND)

$$= 23.800/21.500$$

$$= 1,107$$

- Xác định doanh thu và công nợ theo đồng tiền ghi sổ:

$$= 500.000 \times 1,107 = 553.500 \text{ (USD)}$$

- Kế toán ghi sổ phản ánh doanh thu và công nợ:

Nợ TK 131: 553.500

Có TK 511: 553.500

Tại thời điểm khách hàng thanh toán:

- Xác định tỷ giá chéo giữa EUR/USD:

$$= 23.900/21.500$$

$$= 1,1116$$

- Xác định giá trị công nợ thu hồi theo đồng tiền ghi sổ

$$= 300.000 \times 1,1116 \text{ (USD)}$$

$$= 333.480 \text{ (USD)}$$

- Kế toán hạch toán

Nợ TK 112: 333.480

Có TK 131: 333.480

Phụ lục 3.4: ví dụ minh họa cách chuyển đổi các khoản mục phi tiền tệ (hàng tồn kho) theo tỷ giá tại thời điểm lập BCTC

Ví dụ:

DN X trong kỳ nhập mua 10 sp A giá 120.000 USD, tỷ giá 20.100đ/USD. DN xuất khẩu 5 sp A với giá bán là 15.000 USD/sp, tỷ giá tại ngày phát sinh nghiệp vụ là 20.120đ/USD. Tỷ giá cuối kỳ tại thời điểm lập báo cáo tài chính là 20.150đ/USD.

Tại thời điểm cuối kỳ, bút toán điều chỉnh khi đánh giá lại các khoản mục phi tiền tệ:

Điều chỉnh số chênh lệch của khoản mục hàng tồn kho tại thời điểm cuối kỳ như sau:

Nợ TK156: 60.000 USD x (20.150 – 20.100) = 3.000.000

Có TK 412: 3.000.0000