BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO **BỘ TÀI CHÍNH**

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

NGUYỄN QUANG THÀNH

VẬN DỤNG CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN LIÊN QUAN ĐẾN HOẠT ĐỘNG NGOẠI HỐI NHẰM HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Chuyên ngành **: Kế toán**

Mã số **: 62.34.03.01**

TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI - 2017

Công trình được hoàn thành
tại Học viện Tài chính

Người hướng dẫn khoa học: **1. PGS,TS. Trương Thị Thủy**
2. TS. Thái Bá Công

***Phản biện 1*: .....**
.....

***Phản biện 2*: .....**
.....

***Phản biện 3*: .....**
.....

Luận án sẽ được bảo vệ tại Hội đồng chấm luận án
cấp Học viện, họp tại Học viện Tài chính
Vào hồi..... giờ..... ngày..... tháng..... năm 2017

Có thể tìm hiểu luận án tại Thư viện Quốc gia
và Thư viện Học viện Tài chính

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Quá trình trình hội nhập của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu (XNK) ở Việt Nam vào thị trường quốc tế được thực hiện theo hai cách thức: (i) Trực tiếp sản xuất, XNK hàng hóa và dịch vụ; (ii) Đầu tư, góp vốn vào các doanh nghiệp trong nước và ngoài nước có cùng ngành nghề, lĩnh vực, mặt hàng kinh doanh với doanh nghiệp. Các hoạt động này làm phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ và chịu tác động trực tiếp từ sự biến động của tỷ giá, tạo ra nhiều thách thức mà kế toán viên nói chung và kế toán viên chịu trách nhiệm về kế toán CLTG nói riêng của các doanh nghiệp XNK phải xử lý.

Liên quan đến kế toán chênh lệch tỷ giá (CLTG) Bộ Tài chính đã soạn thảo, ban hành hệ thống khuôn khổ pháp lý (KKPL) về vấn đề này tương đối hoàn chỉnh nhằm tạo hành lang pháp lý cho hoạt động của các doanh nghiệp XNK. Tuy nhiên, do các nguyên nhân khác nhau, hệ thống KKPL này vẫn chưa thực sự đầy đủ, vẫn còn những tồn tại chưa được tháo gỡ, sửa đổi, bổ sung hoặc ban hành lại cho phù hợp với các quy định về kế toán của quốc tế và thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam.

Trong hoạt động nghiên cứu, tính đến thời điểm hiện tại chưa có công trình nghiên cứu toàn diện và sâu sắc về thực trạng KKPL của Việt Nam về kế toán CLTG và thực trạng kế toán CLTG của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam. Một số phần hoặc nhiều phần trong nội dung này cũng đã được nhiều tác giả nghiên cứu. Tuy nhiên, nhiều vấn đề trong các nghiên cứu này chưa được phân tích một cách toàn diện, chưa được xử lý thấu đáo, chưa được cập nhật theo các quy định mới của quốc tế về kế toán CLTG.

Xuất phát từ các lý do trên, với sự định hướng của các nhà khoa học hướng dẫn, tác giả đã lựa chọn đề tài nghiên cứu ***"Vận dụng các chuẩn mực kế toán liên quan đến hoạt động ngoại hối nhằm hoàn thiện kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay".***

2. Tổng quan tình hình nghiên cứu

Nghiên cứu tổng quan các công trình, các bài nghiên cứu khoa học, thực trạng nghiên cứu và ban hành các văn bản pháp quy của Nhà nước, xu thế hội nhập quốc tế về kế toán CLTG phát sinh trong hoạt động SXKD và hoạt động PNRR tỷ giá, tác giả nhận thấy nhiều vấn đề nghiên cứu chưa được phân tích

toàn diện, chưa được xử lý thấu đáo, chưa được cập nhật theo các quy định mới của quốc tế về kế toán CLTG. Đây là khoảng trống mà tác giả lựa chọn để làm sáng tỏ mục tiêu nghiên cứu của mình. Cụ thể:

Thứ nhất, Về kế toán CLTG hối đoái trong hoạt hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK

- Các nghiên cứu trước đó chưa trình trình bày, phân tích một cách toàn diện, sâu sắc các quy định của quốc tế liên quan đến những đặc điểm đặc thù trong hoạt động XNK và thanh toán quốc tế của các doanh nghiệp XNK. Điều này dẫn đến những khiếm khuyết về mặt lý luận, đánh giá thực trạng cũng như đưa ra các giải pháp đề xuất về kế toán CLTG hối đoái trong hoạt hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK, đặc biệt là nội dung về xác định thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch XNK hàng hóa và sự chuyển dịch chủ thể trong quan hệ thanh toán quốc tế.

- Hiện chưa có nghiên cứu toàn diện, sâu sắc về thực trạng KKPL của Việt Nam và thực tiễn của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam về kế toán CLTG hối đoái, cụ thể là kế toán theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) số 10 và các văn bản kế toán có liên quan.

Thứ hai, Về kế toán CLTG hối đoái trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK

- Hiện chưa có nghiên cứu về kế toán nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ là hàng tồn kho cho mục đích xuất khẩu và các khoản đầu tư tài chính dài hạn bằng ngoại tệ.

- Các nghiên cứu trước đó về kế toán nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các công cụ tài chính phái sinh (CCTCPS) được thực hiện trên cơ sở quy định của Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) số 39 - Công cụ tài chính: Ghi nhận và xác định giá trị và các chuẩn mực liên quan khác của quốc tế về kế toán PNRR. Tuy nhiên, các nghiên cứu này chưa trình bày, phân tích một cách sâu sắc, hệ thống hóa lý luận một cách đầy đủ và tập trung các nội dung về kế toán PNRR theo các quy định của quốc tế. Điều này dẫn đến những khiếm khuyết về mặt lý luận, đánh giá thực trạng cũng như đưa ra các giải pháp đề xuất liên quan đến kế toán PNRR bằng các CCTCPS. Ngoài ra, vào tháng 07/2014, Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) đã ban hành Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) số 9 - Công cụ tài chính dự kiến sẽ thay thế cho IAS 39 sẽ hết

hiệu lực từ năm 2018. Do đó, khi IFRS 9 có hiệu lực áp dụng và Nhà nước ban hành các văn bản pháp quy quy định về CCTC và kế toán PNRR dựa trên quy định của IFRS 9, hoặc cho phép áp dụng hoặc cho phép vận dụng IFRS 9 vào thực tiễn hoạt động của doanh nghiệp thì nhiều nội dung nghiên cứu trước đó về kế toán PNRR dựa trên quy định của IAS 39 sẽ không còn phù hợp.

3. Mục tiêu nghiên cứu của luận án

Vận dụng các chuẩn mực kế toán liên quan đến hoạt động ngoại hối nhằm hoàn thiện kế toán CLTG trong hoạt hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Luận án tập trung nghiên cứu kế toán CLTG hối đoái trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam hiện nay. Việc nghiên cứu được thực hiện trên cơ sở quy định của các chuẩn mực kế toán (CMKT) có liên quan do IASB và Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính của Mỹ (FASB) ban hành. Việc nghiên cứu chỉ xét trên góc độ kế toán tài chính và trên phương diện Báo cáo tài chính (BCTC) riêng của các doanh nghiệp XNK.

5. Câu hỏi nghiên cứu

1. Nên tiếp cận vấn đề như thế nào, trình bày và phân tích các nội dung gì để làm nổi bật những đặc điểm đặc thù trong hoạt động của các doanh nghiệp XNK có thể ảnh hưởng đến kế toán CLTG hối đoái trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp này?

2. Nên lựa chọn, trình bày và phân tích khung lý luận nào của quốc tế về kế toán CLTG mà kế toán Việt Nam có những điểm tương đồng để hệ thống hóa lý luận một cách hoàn chỉnh và vững chắc về kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK?

3. Những ưu điểm và tồn tại của KKPL của Việt Nam về kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá?

4. Nên tiến hành khảo sát những doanh nghiệp XNK nào ở Việt Nam, trình bày và phân tích những nội dung gì về kế toán CLTG của các doanh nghiệp này để không chỉ làm nổi bật thực trạng kế toán CLTG trong hoạt động

SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp khảo sát mà còn làm nổi bật được thực trạng của các doanh nghiệp có các hoạt động tương tự ở Việt Nam?

5. Các giải pháp cụ thể để hoàn thiện kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam?

6. Phương pháp nghiên cứu

- Phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng và duy vật lịch sử; phương pháp phân tích định lượng và định tính; phương pháp khảo chứng; các phương pháp khác như: hệ thống hóa, diễn giải, quy nạp, so sánh,...

- Phương pháp thu thập thông tin, bao gồm: thu thập thông tin sơ cấp và thu thập thông tin thứ cấp.

- Phương pháp xử lý và phân tích dữ liệu.

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

- Luận án đã nghiên cứu, hệ thống hóa và phân tích những đặc điểm đặc thù trong hoạt động XNK và thanh toán quốc tế, các CMKT quốc tế và CMKT tài chính của Mỹ về kế toán CLTG trong hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK; những đặc điểm đặc thù trong hoạt động PNRR tỷ giá, các CMKT quốc tế và CMKT tài chính của Mỹ về kế toán PNRR tỷ giá (bao gồm ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ và nghiệp vụ sử dụng các CCTCPS) của các doanh nghiệp XNK. Từ đó, đúc rút một số kinh nghiệm cho Việt Nam. Đặc biệt, luận án đã đạt được các kết quả chính sau:

+ Luận án đã đưa ra kết luận về thời điểm ghi nhận doanh thu xuất khẩu hoặc thời điểm ghi nhận giá trị hàng mua nhập khẩu cũng như thời điểm ghi nhận quyền được thu hoặc nghĩa vụ phải thanh toán bằng ngoại tệ trong các giao dịch XNK hàng hóa. Đồng thời, luận án cũng đã phân tích sự chuyển dịch chủ thể trong quan hệ thanh toán quốc tế và ảnh hưởng của vấn đề này đến công tác kế toán của các doanh nghiệp XNK.

+ Luận án đã nghiên cứu về tổn thất của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ là hàng tồn kho cho mục đích xuất khẩu và các khoản đầu tư tài chính dài hạn bằng ngoại tệ. Từ đó, làm cơ sở đánh giá tổn thất, đưa ra các biện pháp PNRR tỷ giá và kế toán các nghiệp vụ này của các doanh nghiệp XNK.

+ Luận án đã hệ thống hóa các nội dung chủ yếu về kế toán PNRR tỷ giá bằng CCTCPS theo IFRS 9 và các quy định khác có liên quan theo CMKT quốc tế về kế toán PNRR.

- Luận án đã nghiên cứu thực trạng, phân tích các ưu điểm và tồn tại, phân tích các nguyên nhân dẫn đến các tồn tại về kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK theo KKPL của Việt Nam và trong thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam.

- Luận án đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam hiện nay trên cả hai khía cạnh là KKPL (như là điều kiện để thực hiện các giải pháp của doanh nghiệp) và thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp XNK này. Các giải pháp này không chỉ được áp dụng cho các doanh nghiệp XNK khảo sát mà còn có thể được vận dụng và áp dụng cho các doanh nghiệp có các hoạt động tương tự ở Việt Nam.

8. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục các công trình đã công bố của tác giả liên quan đến luận án, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục. Nội dung của luận án gồm 3 chương:

Chương 1: Những lý luận cơ bản về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Chương 2: Thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Chương 3: Các giải pháp hoàn thiện kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Chương 1
NHỮNG LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU

1.1. TỔNG QUAN VỀ TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU

1.1.1. Tổng quan về tỷ giá hối đoái

1.1.1.1. Tỷ giá hối đoái

- *Khái niệm:* Tỷ giá hối đoái là tỷ lệ trao đổi giữa hai đồng tiền khác nhau mà các đồng tiền này có thể được trao đổi tại một thời điểm cụ thể.

- *Các phương pháp yết tỷ giá:* Xét từ góc độ của một quốc gia, có hai phương pháp yết tỷ giá là yết tỷ giá trực tiếp và yết tỷ giá gián tiếp. Thông thường, đồng tiền mạnh hơn đóng vai trò là đồng tiền yết giá, còn đồng tiền yếu hơn đóng vai trò là đồng tiền định giá.

- *Phân loại tỷ giá:* Một số tiêu chí phân loại tỷ giá phổ biến thường được sử dụng trong hoạt động thực tiễn, như: Dựa vào nghiệp vụ kinh doanh ngoại hối, dựa vào cơ chế điều hành chính sách tỷ giá, dựa vào hoạt động xuất khẩu và nhập khẩu,…

- *Các nhân tố ảnh hưởng đến tỷ giá hối đoái:* Các nhân tố chủ yếu ảnh hưởng đến tỷ giá hối đoái, bao gồm: Sự tăng trưởng hay suy thoái của nền kinh tế, tỷ lệ lạm phát của nền kinh tế, hiện trạng cán cân thanh toán quốc tế, mức chênh lệch về lãi suất (giữa các thị trường, giữa đồng nội tệ với đồng ngoại tệ).

1.1.1.2. Chênh lệch tỷ giá hối đoái

CLTG hối đoái là chênh lệch phát sinh từ việc quy đổi cùng một số lượng tiền từ đơn vị tiền tệ này sang đơn vị tiền tệ khác theo các tỷ giá hối đoái khác nhau. CLTG hối đoái có thể là: (1) Một khoản riêng biệt; (2) Một bộ phận cấu thành trong phần giá trị suy giảm vượt quá giá trị ghi nhận ban đầu của khoản mục hàng tồn kho cho mục đích xuất khẩu hoặc các khoản đầu tư, góp vốn dài hạn bằng ngoại tệ; (3) Một bộ phận cấu thành trong sự thay đổi của giá trị hợp lý của các CCTCPS được các doanh nghiệp XNK sử dụng cho mục đích PNRR tỷ giá.

1.1.2. Nhiệm vụ của kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Kế toán CLTG hối đoái trong các doanh nghiệp XNK phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau: Lựa chọn đồng tiền chức năng để ghi sổ kế toán và lập BCTC; nhận diện và hệ thống toàn bộ các hoạt động phát sinh ngoại tệ trong quá trình hoạt

động của doanh nghiệp; tạo lập, luân chuyển và lưu trữ chứng từ kế toán đầy đủ và thích hợp; ghi chép đầy đủ, kịp thời, chính xác, đúng kỳ các giao dịch phát sinh ngoại tệ trên sổ kế toán; trình bày thông tin trên BCTC theo quy định và theo yêu cầu của các cấp quản lý của doanh nghiệp;...

1.2. NHỮNG ĐẶC ĐIỂM ĐẶC THÙ CÓ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU

1.2.1. Những đặc điểm đặc thù trong hoạt động xuất nhập khẩu và thanh toán quốc tế có ảnh hưởng đến kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

1.2.1.1. Những đặc điểm đặc thù trong hoạt động xuất nhập khẩu và thanh toán quốc tế của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Những đặc điểm đặc thù trong hoạt động XNK và thanh toán quốc tế của các doanh nghiệp XNK, bao gồm: (1) Đặc điểm về chủ thể trong giao dịch mua bán hàng hoá quốc tế và thanh toán quốc tế theo quy định hoặc thông lệ của quốc tế; (2) Đặc điểm về phương thức vận tải đường biển, chức năng đặc biệt của của vận đơn đường biển (theo quy định của Công ước của Liên hợp quốc về chuyên trở hàng hóa bằng đường biển và Bộ luật hàng hải Việt Nam); (3) Đặc điểm về điều kiện giao hàng theo quy định của tập quán quốc tế có liên quan; (4) Đặc điểm về các phương thức thanh toán quốc tế, đặc biệt là các phương thức thanh toán có tập quán quốc tế điều chỉnh như: phương thức thanh toán Nhờ thu và phương thức thanh toán L/C.

1.2.1.2. Đánh giá ảnh hưởng của những đặc điểm đặc thù trong hoạt động xuất nhập khẩu và thanh toán quốc tế đến kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Những đặc điểm đặc thù trong hoạt động XNK và thanh toán quốc tế có ảnh hưởng đến kế toán CLTG hối đoái trong hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK xét trên các phương diện: (1) Xác định thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế; (2) Xác định sự chuyển dịch chủ thể trong quan hệ thanh toán quốc tế; (3) Xác định CLTG của các nghiệp vụ phát sinh ngoại tệ; (4) Xây dựng phương pháp hạch toán các nghiệp vụ phát sinh ngoại tệ; (5) Tổ chức luân chuyển và lưu trữ chứng từ; (6) Ghi sổ kế toán và trình bày số liệu trên BCTC.

Liên quan đến nội dung xác định thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế, tác giả đưa ra quan điểm của mình về thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hoá quốc tế có sử dụng phương thức vận tải đường biển như sau:

Trên phương diện của người mua (người nhập khẩu):

- Người nhập khẩu chỉ hoàn tất việc nhận rủi ro về mất mát hoặc hư hỏng của hàng hóa từ người xuất khẩu khi tất cả các điều kiện sau được đáp ứng:

(1) Hàng hoá đã được người xuất khẩu sản xuất hoàn thành hoặc đã mua hàng đạt tiêu chuẩn theo quy định của các bên trong hợp đồng;

(2) Hàng hoá đã được người xuất khẩu giao hàng theo cách thức nhất định tại địa điểm giao hàng xác định và trong khoảng thời gian giao hàng phù hợp với quy định của hợp đồng;

(3) Người nhập khẩu đã nhận được bộ chứng từ sở hữu hàng hoá hoặc có bằng chứng tin cậy chứng minh người nhập khẩu chắc chắn sẽ nhận được bộ chứng từ sở hữu hàng hoá.

- Thời điểm ghi nhận giá trị hàng mua trên sổ kế toán: Được xác định theo một trong các thời điểm sau:

(1) Xác định theo ngày người nhập khẩu nhận được bộ chứng từ sở hữu hàng hoá từ ngân hàng hoặc nhận trực tiếp từ người xuất khẩu. Chứng từ sử dụng để xác định như: Biên lai chuyển phát, chấp nhận thanh toán bộ chứng từ nhập khẩu với ngân hàng, thư điện tử và chứng từ điện tử gửi kèm,...

(2) Trường hợp các bên trong hợp đồng áp dụng điều kiện giao hàng DDP hoặc các điều kiện giao hàng có dẫn chiếu tương tự thì xác định theo ngày hàng đã được người xuất khẩu giao hàng theo cách thức và tại địa điểm được các bên xác định trong hợp đồng.

Trên phương diện của người bán (người xuất khẩu):

- Người xuất khẩu chỉ hoàn tất việc chuyển giao rủi ro về mất mát hoặc hư hỏng của hàng cho người nhập khẩu khi tất cả các điều kiện sau được đáp ứng:

(1) Hàng hoá đã được người xuất khẩu sản xuất hoàn thành hoặc đã mua hàng đạt tiêu chuẩn theo quy định của các bên trong hợp đồng;

(2) Hàng hoá đã được người xuất khẩu giao hàng theo cách thức nhất định tại địa điểm giao hàng xác định và trong khoảng thời gian giao hàng phù hợp với quy định của hợp đồng;

(3) Có bằng chứng tin cậy về việc người nhập khẩu đã nhận được bộ chứng từ sở hữu hàng hoá hoặc bộ chứng từ liên quan đến xuất khẩu hàng hóa của người xuất khẩu đã được ngân hàng chấp nhận thanh toán vô điều kiện.

- Thời điểm ghi nhận giá trị hàng bán trên sổ kế toán: Được xác định theo một trong các thời điểm sau tùy theo thời điểm nào đến trước:

(1) Thời điểm bộ chứng từ sở hữu hàng hoá của người xuất khẩu được ngân hàng trả tiền ngay hoặc chấp nhận thanh toán vô điều kiện.

(2) Thời điểm người nhập khẩu nhận được bộ chứng từ sở hữu hàng hoá của người xuất khẩu.

Trường hợp các bên trong hợp đồng áp dụng điều kiện giao hàng DDP hoặc các điều kiện giao hàng có dẫn chiếu tương tự thì xác định theo ngày hàng đã được người xuất khẩu giao hàng theo cách thức và tại địa điểm được các bên xác định trong hợp đồng.

1.2.2. Những đặc điểm đặc thù trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá có ảnh hưởng đến kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

1.2.2.1. Những đặc điểm đặc thù trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Những đặc điểm đặc thù có ảnh hưởng đến kế toán CLTG hối đoái trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK, bao gồm: (1) Trạng thái ngoại tệ và rủi ro tỷ giá; (2) Giá trị hợp lý và đo lường giá trị hợp lý của các công cụ tài chính (CCTC) theo quy định của IFRS 9 và IFRS 13 - Đo lường giá trị hợp lý; (3) Đo lường và ghi nhận tổn thất dự kiến của khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ là hàng tồn kho cho mục đích xuất khẩu và các khoản đầu tư tài chính dài hạn bằng ngoại tệ; (4) Đặc điểm, cách thức đo lường giá trị hợp lý của một số CCTCPS (Hợp đồng kỳ hạn ngoại tệ, hợp đồng hoán đổi tiền tệ, hợp đồng quyền chọn ngoại tệ, kết hợp một quyền chọn mua ngoại tệ và một quyền chọn bán ngoại tệ, kết hợp một hợp đồng quyền chọn ngoại tệ và một hợp đồng kỳ hạn ngoại tệ) được sử dụng trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK.

Liên quan đến trạng thái ngoại tệ và rủi ro tỷ giá, tác giả đưa ra quan điểm của mình về trạng thái ngoại tệ như sau: "*Trạng thái ngoại tệ là khái niệm dùng để chỉ quyền sở hữu của doanh nghiệp đối với các ngoại tệ tại một thời điểm nhất định phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã xảy ra hoặc các cam kết chắc chắn sẽ được thực hiện tại một thời điểm xác định trong tương lai*"

1.2.2.2. Đánh giá ảnh hưởng của những đặc điểm đặc thù trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá có ảnh hưởng đến kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Những đặc điểm đặc thù trong hoạt động PNRR tỷ giá có ảnh hưởng đến kế toán CLTG hối đoái của các doanh nghiệp XNK xét trên các phương diện: (1) Xác

định thời điểm ghi nhận ban đầu của nghiệp vụ PNRR; (2) Xác định CLTG phát sinh trong các nghiệp vụ PNRR; (3) Xây dựng phương pháp hạch toán các nghiệp vụ PNRR; (4) Tập hợp và lưu trữ chứng từ; (5) Ghi sổ kế toán và trình bày số liệu trên BCTC.

1.3. KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI THEO CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CỦA QUỐC TẾ

1.3.1. Kế toán ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Các nội dung chủ yếu về kế toán kế toán ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái trong hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK theo quy định của IAS 21 - Ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái, CMKT tài chính số 52 - Chuyển đổi ngoại tệ và các CMKT khác do IASB và FASB ban hành bao gồm: (1) Quy định về đồng tiền chức năng, bao gồm: quy định về đồng tiền chức năng và lựa chọn đồng tiền chức năng, thay đổi đồng tiền chức năng, sử dụng một đồng tiền trình bày BCTC khác với đồng tiền chức năng của doanh nghiệp; (2) Khoản mục tiền tệ và khoản mục phi tiền tệ; (3) Ghi nhận CLTG hối đoái, bao gồm: Xác định thời điểm ghi nhận ban đầu và tỷ giá sử dụng tại thời điểm ghi nhận ban đầu của các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ, ghi nhận CLTG phát sinh trong kỳ, ghi nhận CLTG tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC (bao gồm nghiệp vụ ghi nhận thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hoãn lại), ghi nhận CLTG trong trường hợp sử dụng công cụ PNRR; (4) Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu, (4) Trình bày BCTC.

Liên quan đến khoản mục tiền tệ và khoản mục phi tiền tệ, dựa trên quy định của IAS 21, tác giả đưa ra khái niệm về khoản mục tiền tệ như sau:

Khoản mục tiền tệ:

(i) Là một lượng tiền và các khoản tương đương tiền do doanh nghiệp đang nắm giữ;

(ii) Là quyền được thu hoặc nghĩa vụ phải thanh toán gắn với việc doanh nghiệp đã cung cấp hoặc nhận cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ và rủi ro về mất mát hoặc hư hỏng của hàng hóa hoặc dịch vụ đã được chuyển giao từ người bán sang người mua; hoặc

(iii) Quyền được nhận lại hoặc nghĩa vụ phải trả lại số tiền đã giao hoặc đã nhận do không tiếp tục thực hiện hợp đồng hoặc do điều khoản hợp đồng quy định phải hoàn trả lại khoản tiền đó một cách vô điều kiện vào một thời gian xác định.

1.3.2. Kế toán ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

1.3.2.1. Hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ

Các nội dung chủ yếu về kế toán nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại của các doanh nghiệp XNK theo quy định của IAS 21, FAS 52 và các CMKT khác do IASB và FASB ban hành bao gồm: (1) Quy định về tổn thất, đo lường và ghi nhận tổn thất của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ; (2) Trình bày BCTC.

1.3.2.2. Hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá thông qua sử dụng các công cụ tài chính phái sinh

Các nội dung chủ yếu về kế toán nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS của các doanh nghiệp XNK theo quy định của IFRS 9, FAS 133 - Kế toán các công cụ phái sinh và hoạt động PNRR và các CMKT khác do IASB và FASB ban hành bao gồm: (1) Công cụ PNRR, khoản mục được PNRR và CCTCPS giả thuyết; (2) Kế toán phòng ngừa rủi ro, bao gồm: các điều kiện kế toán PNRR, dừng kế toán PNRR; (3) Quan hệ phòng ngừa rủi ro, đặc biệt là mối quan hệ PNRR theo giá trị hợp lý và mối quan hệ PNRR theo dòng tiền, bao gồm các nội dung: khái niệm, xác định phần phòng ngừa hiệu quả và phần phòng ngừa không hiệu quả, kế toán đối với công cụ PNRR và khoản mục được PNRR trong trường hợp các điều kiện về kế toán PNRR được đáp ứng; (4) Trình bày tổn thất tài sản hoặc ghi nhận một nghĩa vụ tăng lên; (5) Trình bày và thuyết minh về kế toán PNRR.

1.3.3. Bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam

Trên cơ sở nghiên cứu các CMKT quốc tế và CMKT tài chính của Mỹ liên quan đến kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK, tác giả đã đúc rút một số bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, bao gồm bài học kinh nghiệm xét trên phương diện chủ thể Nhà nước và chủ thể doanh nghiệp XNK.

Chương 2
THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

2.1. TỔNG QUAN VỀ CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU Ở VIỆT NAM HIỆN NAY VÀ ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG CÓ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI

2.1.1. Tổng quan về các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Các nội dung bao gồm: Vai trò, tình hình hoạt động của doanh nghiệp XNK ở Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp XNK khảo sát nói riêng.

2.1.2. Đặc điểm hoạt động có ảnh hưởng đến kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái

2.1.2.1. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và phòng ngừa rủi ro tỷ giá

Đặc điểm trong hoạt động XNK và thanh toán quốc tế, bao gồm: Chủ thể trong giao dịch mua bán hàng hoá quốc tế và thanh toán quốc tế, phương thức vận tải hàng hóa, điều kiện giao hàng, phương thức thanh toán quốc tế.

Đặc điểm trong hoạt động PNRR tỷ giá, bao gồm: Hoạt động PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ, và thông qua sử dụng các CCTCPS của các doanh nghiệp XNK.

2.1.2.2. Đặc điểm tổ chức quản lý kinh doanh và tổ chức công tác kế toán

Các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam đã tổ chức quản lý kinh doanh theo mô hình Công ty XNK và Tổng công ty XNK; tổ chức công tác kế toán theo mô hình kết hợp vừa tập trung, vừa phân tán, và mô hình tập trung.

2.2. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI THEO KHUÔN KHỔ PHÁP LÝ VIỆT NAM HIỆN NAY

2.2.1. Thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái theo khuôn khổ pháp lý Việt Nam hiện nay

- Thực trạng kế toán CLTG hối đoái theo KKPL trong hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK được thể hiện trên các phương diện, quy định sau: (1) Đồng tiền chức năng và lựa chọn đồng tiền chức năng; (2) Khoản mục tiền tệ và khoản mục phi tiền tệ; (3) Ghi nhận CLTG hối đoái, bao gồm: xác định thời điểm ghi nhận ban đầu và tỷ giá sử dụng tại thời điểm ghi nhận ban đầu của các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ, ghi nhận CLTG phát sinh trong kỳ, ghi nhận CLTG tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC; (4) CLTG cho mục đích thuế (5) Ghi nhận thuế

TNDN hoãn lại đối với các khoản lãi hoặc lỗ CLTG; (6) Phân phối lợi nhuận đối với lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC; (7) Chứng từ kế toán; (8) Báo cáo kế toán.

- Thực trạng kế toán CLTG hối đoái theo KKPL trong hoạt động PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ và thông qua sử dụng các CCTCPS.

2.2.2. Đánh giá thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái theo khuôn khổ pháp lý Việt Nam hiện nay

2.2.2.1. Đánh giá thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái theo khuôn khổ pháp lý có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Ngoài các ưu điểm, một số tồn tại về kế toán CLTG hối đoái theo KKPL có liên quan đến hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK, bao gồm:

Thứ nhất, Còn tồn tại nhiều văn bản pháp lý kế toán có quy định về kế toán CLTG hối đoái dẫn đến những khó khăn nhất định cho doanh nghiệp khi áp dụng

Thứ hai, Quy định về đồng tiền chức năng và lựa chọn đồng tiền chức năng

Các văn bản hướng dẫn CĐKT quy định về vấn đề này chưa đầy đủ theo quy định của IAS 21 và FAS 52. VAS số 10 chưa có quy định.

Thứ ba, Quy định về khoản mục tiền tệ và khoản mục phi tiền tệ

Các quy định kế toán của Việt Nam chưa nêu bật được bản chất và đặc điểm để phân biệt hai khoản mục này.

Thứ tư, Quy định về xác định thời điểm ghi nhận ban đầu của các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ

VAS số 10 chưa quy định rõ nội dung này. Các văn bản kế toán khác của Việt Nam (CMKT, CĐKT, văn bản hướng dẫn thực hiện CMKT) chưa cụ thể hóa điều kiện "chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa" trong hoạt động mua bán hàng hóa quốc tế.

Thứ năm, Về tỷ giá sử dụng để quy đổi các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ

- Về tỷ giá sử dụng đối với các nghiệp vụ ghi nhận tài sản, doanh thu, chi phí, tăng tiền, tăng nợ phải thu, tăng nợ phải trả bằng ngoại tệ và nghiệp vụ đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC: Quy định về tỷ giá sử dụng theo VAS số 10, văn bản hướng dẫn VAS số 10, CĐKT chưa có sự thống nhất.

- Về tỷ giá sử dụng đối với các nghiệp vụ ghi giảm tiền, ghi giảm nợ phải thu, ghi giảm nợ phải trả có gốc ngoại tệ: (1) Quy định chỉ sử dụng 02 phương pháp xác định tỷ giá ghi sổ kế toán sẽ làm giảm sự lựa chọn của doanh nghiệp.

Ngoài ra, việc sử dụng phương pháp bình quân gia quyền di động cũng có nhiều nhược điểm so với phương pháp nhập trước, xuất trước; (2) Quy định về sử dụng tỷ giá theo Thông tư số 53/2016/TT-BTC vẫn còn một số tồn tại.

Thứ sáu, Về đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC

Quy định về thời điểm đánh giá CLTG còn trễ, quy định về đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được PNRR bằng các CCTCPS chưa phù hợp, chưa có quy định về đánh giá CLTG đối với số dư của các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ nhưng thuộc diện nợ xấu của doanh nghiệp.

Thứ bảy, Quy định về thuế TNDN liên quan đến CLTG

Các quy định của kế toán và thuế TNDN liên quan đến CLTG vẫn còn một số điểm khác biệt về: (1) Thời điểm ghi nhận doanh thu trong kế toán và thời điểm xác định thu nhập chịu thuế TNDN đối với giao dịch bán hàng hóa quốc tế; (2) Ghi nhận các khoản lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC năm.

Thứ tám, Quy định về ghi nhận thuế TNDN hoãn lại đối với các khoản lãi hoặc lỗ CLTG

VAS số 10 và các văn bản kế toán có liên quan chưa có quy định về nội dung này.

Thứ chín, Về phân phối lợi nhuận đối với lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC (sau đây còn gọi là CLTG chưa thanh toán)

- Đối với khoản lãi CLTG: Thông tư số 200/2014/TT-BTC chưa cụ thể hóa quy định về dòng tiền của khoản lãi CLTG, chưa bổ sung quy định về phân phối lợi nhuận đối với khoản lãi CLTG này trong nguyên tắc kế toán TK 413 - CLTG hối đoái.

- Đối với khoản lỗ CLTG: Chưa có hướng dẫn cụ thể

Thứ mười, Về chứng từ kế toán

Các văn bản kế toán chưa quy định cụ thể các chứng từ mà kế toán của các doanh nghiệp cần phải lưu trữ về: (1) Xác định đúng thời điểm hoàn tất việc chuyển giao rủi ro về mất mát hoặc hư hỏng của hàng hóa từ người bán sang người mua; (2) Các nghiệp vụ ghi nhận CLTG phát sinh trong kỳ.

Thứ mười một, Về Báo cáo kế toán

Chưa có yêu cầu trình bày BCTC đối với nghiệp vụ đánh giá lại số dư của các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ nhưng thuộc thuộc diện nợ xấu của doanh nghiệp, thuyết minh số liệu về trạng thái ngoại hối cho mục đích quản trị rủi ro tỷ giá. Ngoài ra, quy định thuyết minh số liệu khoản mục ngoài BCĐKT (chi tiết

ngoại tệ các loại) đối với số dư nguyên tệ của khoản mục tiền và tương đương tiền có gốc ngoại tệ có thể không còn phù hợp.

2.2.2.2. Đánh giá thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái theo khuôn khổ pháp lý có liên quan đến hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Thứ nhất, Về PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ

Chưa ban hành CMKT và văn bản kế toán hướng dẫn về tổn thất tài sản; VAS số 10 quy định về xác định giá trị ghi sổ của khoản mục là tài sản phi tiền tệ được đo lường theo ngoại tệ chưa đầy đủ; Thông tư số 89/2013/TT-BTC và CĐKT doanh nghiệp hiện hành chưa có quy định cụ thể về về đo lường, ghi nhận, lập và trình bày BCTC đối với phần giá trị tổn thất của các khoản đầu tư tài chính dài hạn bằng ngoại tệ; Quy định về cơ sở đo lường tổn thất đối với các khoản đầu tư tài chính dài hạn của Thông tư Thông tư số 228/2009/TT-BTC còn nhiều bất cập.

Thứ hai, Về PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS

Chưa ban hành CMKT về đo lường giá trị hợp lý, hướng dẫn về kế toán CCTCPS. Thông tư số 210/2009/TT-BTC được ban hành trên cơ sở IAS 32 và IAS 39 vẫn còn hiệu lực áp dụng. Tuy nhiên, đến thời điểm hiện tại, IAS 32 đã hết hiệu lực trong khi IAS 39 sẽ được thay thế toàn bộ bởi IFRS 9 từ năm 2018.

2.3. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XNK Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

2.3.1. Thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

2.3.1.1. Thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Thực trạng kế toán CLTG chung của các doanh nghiệp khảo sát: Được thể hiện trên các phương diện: (1) Xác định thời điểm ghi nhận ban đầu và tỷ giá sử dụng tại thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế; (2) Xác định sự chuyển dịch chủ thể trong quan hệ thanh toán quốc tế; (3) Ghi nhận CLTG phát sinh trong kỳ, bao gồm các nội dung: Tỷ giá sử dụng đối với các nghiệp vụ tăng tiền có gốc ngoại tệ, các nghiệp vụ ghi giảm tiền/nợ phải thu/nợ phải trả có gốc ngoại tệ, các trường hợp có phát sinh nghiệp vụ người mua trả tiền trước/ trả trước cho người bán bằng ngoại tệ; ghi nhận và xử lý CLTG phát sinh trong kỳ; (4) Ghi nhận CLTG tại thời điểm cuối kỳ, bao gồm các nội dung: thời

điểm đánh giá CLTG, tỷ giá sử dụng, ghi nhận lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại; (5) Ghi nhận thuế TNDN hoãn lại đối với các khoản lãi hoặc lỗ CLTG; (6) Phân phối lợi nhuận đối với lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC; (7) Lập, luân chuyển và lưu trữ chứng từ; (8) Tài khoản kế toán, Sổ kế toán, Báo cáo kế toán.

Thực trạng kế toán CLTG trong một số trường hợp cụ thể tại một số doanh nghiệp khảo sát điển hình: Được thể hiện tại Vinafood II, Công ty CP Xây dựng và Chế biến Lương thực Vĩnh Hà (Doanh nghiệp xuất khẩu điển hình hoạt động trong ngành hàng lương thực, thực phẩm); Tiendat Stainless Steel Group (Doanh nghiệp nhập khẩu điển hình hoạt động trong ngành hàng thép không gỉ, sản phẩm cơ khí).

2.3.1.2. Thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Thực trạng kế toán CLTG chung của các doanh nghiệp khảo sát: Được thể hiện trên các phương diện: (1) Kế toán CLTG trong nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ, bao gồm các nội dung: Đo lường, ghi nhận và trình bày BCTC đối với tổn thất dự kiến của các khoản mục này; (2) Kế toán CLTG đối với nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS, bao gồm các nội dung: Đánh giá tình hình áp dụng các quy định của quốc tế về kế toán PNRR, đánh giá tình hình sử dụng các CCTCPS cho mục đích PNRR tỷ giá, khoản mục được PNRR và mối quan hệ PNRR (hoặc loại PNRR) được sử dụng, đo lường và ghi nhận giá trị hợp lý của các CCTCPS và khoản mục được PNRR, đánh giá CLTG đối với số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được PNRR bằng các CCTCPS; (3) Chứng từ kế toán; (4) Tài khoản kế toán, sổ kế toán và Báo cáo kế toán.

Thực trạng kế toán CLTG trong một số trường hợp cụ thể tại một số doanh nghiệp khảo sát điển hình: Được thể hiện tại Vinafood II, Mipecorp, TMT Motors.,Corp.

2.3.2. Đánh giá thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

2.3.2.1. Đánh giá thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Ngoài các ưu điểm, một số tồn tại về kế toán CLTG hối đoái trong hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK, bao gồm:

Thứ nhất, Về xác định thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế

Các doanh nghiệp khảo sát xác định chưa đúng thời điểm hoàn tất việc chuyển giao rủi ro về mất mát hoặc hư hỏng của hàng hóa từ người bán sang người mua.

Thứ hai, Về xác định sự chuyển dịch chủ thể trong quan hệ thanh toán quốc tế

Các doanh nghiệp khảo sát chưa phân tích yếu tố chuyển dịch về chủ thể trong quan hệ thanh toán quốc tế. Dẫn đến không thay đổi đối tượng công nợ đang theo dõi trên sổ kế toán (đối tượng công nợ đã ghi nhận tại thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế).

Thứ ba, Về tỷ giá sử dụng để quy đổi các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ

Tồn tại này chủ yếu phát sinh trong giai đoạn trước khi ban hành Thông tư số 200/2014/TT-BTC và Thông tư số 53/2016/TT-BTC.

Thứ tư, Về xác định và ghi nhận CLTG phát sinh trong quá trình thanh toán

Việc sử dụng một số phương pháp để tính toán và ghi nhận CLTG phát sinh trong quá trình thanh toán tuy có nhiều ưu điểm song vẫn còn một số hạn chế xét trên các phương diện: Kỳ xem xét CLTG, tách biệt CLTG đánh giá lại thành CLTG đã thanh toán và CLTG chưa thanh toán.

Thứ năm, Về đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC

Còn nhiều trường hợp chỉ thực hiện đánh giá lại số dư của các khoản mục này tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC năm; còn trường hợp đánh giá CLTG và ghi nhận lãi CLTG đối với số dư của khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ nhưng thuộc diện nợ xấu của doanh nghiệp vào kết quả hoạt động kinh doanh (KQHĐKD).

Thứ sáu, Về ghi nhận thuế TNDN hoãn lại đối với các khoản lãi hoặc lỗ CLTG

Tất cả các doanh nghiệp khảo sát đều không ghi nhận nghiệp vụ thuế TNDN hoãn lại phát sinh từ các nghiệp vụ: (1) (Thời điểm) Ghi nhận doanh thu đối với giao dịch bán hàng hóa quốc tế; (2) Đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trừ khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ) tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC năm.

Thứ bẩy, Về phân phối lợi nhuận đối với lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC

Nhiều doanh nghiệp khảo sát thực hiện phân phối lợi nhuận đối với các khoản lãi CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục này và không quan

tâm đến khoản lãi CLTG này là lãi CLTG đã thanh toán hay lãi CLTG chưa thanh toán.

Thứ tám, Về chứng từ kế toán

Kế toán chưa lưu trữ chứng từ xác định đúng thời điểm hoàn tất việc chuyển giao rủi ro về mất mát hoặc hư hỏng của hàng hóa từ người bán sang người mua, chứng từ ghi nhận CLTG phát sinh trong kỳ. Ngoài ra, việc luân chuyển chứng từ từ bộ phận XNK cho phòng kế tại một số doanh nghiệp khảo sát toán nhìn chung còn chậm.

Thứ chín, Về báo cáo kế toán

Các doanh nghiệp khảo sát chưa lập và trình bày trạng thái ngoại hối trong phần thuyết minh BCTC để phục vụ cho công tác quản trị rủi ro tỷ giá

2.3.2.2. Đánh giá thực trạng kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Một số tồn tại phát sinh liên quan đến kế toán CLTG trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp khảo sát như sau:

Thứ nhất, Về PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ

Cách thức đo lường tổn thất của các doanh nghiệp khảo sát chưa được chính xác nhất, chưa cho thấy được tác động (định lượng ảnh hưởng) của tỷ giá đến các khoản mục này. Việc trình bày trên bảng CĐKT đối với phần giá trị tổn thất vượt quá giá trị tài sản thuần theo tỷ lệ sở hữu của doanh nghiệp trong công ty nhận vốn đầu tư chưa phù hợp.

Thứ hai, Về PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS

Đa phần các doanh nghiệp khảo sát chỉ ghi nhận các CCTCPS tại thời điểm đến hạn thực hiện của các công cụ này, chưa xử lý đúng đối với nghiệp vụ đánh giá CLTG đối với số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được PNRR bằng các CCTCPS tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC.

2.4. NGUYÊN NHÂN TỒN TẠI

Nguyên nhân dẫn đến các tồn tại về kế toán CLTG hối đoái theo KKPL Việt Nam qua các thời kỳ và kế toán CLTG hối đoái tại các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam hiện nay bao gồm các nguyên nhân đến từ phía Nhà nước và nguyên nhân đến từ phía các doanh nghiệp.

Chương 3
CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN VÀ ĐỊNH HƯỚNG HỘI NHẬP QUỐC TẾ VỀ CÁC VẤN ĐỀ CÓ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI CỦA CÁC DOANH NGHIỆP XNK Ở VIỆT NAM

3.1.1. Định hướng phát triển các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam

Định hướng phát triển các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam bao gồm định hướng từ phía Nhà nước và định hướng từ phía các doanh nghiệp XNK.

3.1.2. Định hướng hội nhập quốc tế về các vấn đề có ảnh hưởng đến kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam

Sự hội nhập về mặt pháp lý của Việt Nam với khu vực và thế giới trong hoạt động XNK và thanh toán quốc tế, trong lĩnh vực kế toán đã tác động đáng kể đến hoạt động XNK nói chung và kế toán CLTG nói riêng của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam.

3.2. CÁC YÊU CẦU HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XUẤT NHẬP KHẨU Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Các yêu cầu hoàn thiện bao gồm:

3.2.1. Phải phù hợp với hệ thống pháp luật của Việt Nam

3.2.2. Phải phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản trị của doanh nghiệp xuất nhập khẩu

3.2.3. Phải phù hợp với thông lệ và chuẩn mực kế toán của quốc tế

3.2.4. Phải đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, phù hợp cho người sử dụng thông tin

3.2.5. Phải đảm bảo yêu cầu hiệu quả và có tính khả thi cao

3.3. NỘI DUNG HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XNK Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

3.3.1. Hoàn thiện điều kiện khuôn khổ pháp lý về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái hối đoái ở Việt Nam hiện nay

3.3.1.1. Hoàn thiện điều kiện khuôn khổ pháp lý về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Thứ nhất, Về các văn bản pháp lý có quy định về kế toán CLTG hối đoái

Các văn bản pháp lý quy định về kế toán CLTG hối đoái của doanh nghiệp nên chỉ bao gồm hai dạng văn bản: 01 văn bản quy định/hướng dẫn chung (văn bản quy định CMKT, cụ thể là VAS số 10), 01 văn bản quy định/hướng dẫn cụ thể việc áp dụng trong thực tế của doanh nghiệp (chế độ kế toán (CĐKT)). Ngoài ra, Thông tư số 200/2014/TT-BTC cần có điều khoản bãi bỏ hiệu lực của Thông tư số 105/2003/TT-BTC và Thông tư số 179/2012/TT-BTC.

Thứ hai, Quy định về đồng tiền chức năng và lựa chọn đồng tiền chức năng

VAS số 10 cần bổ sung các quy định còn thiếu về nội dung này, phù hợp với IAS 21 và FAS 52. Thông tư 200/2014/TT-BTC có thể xem xét bỏ các quy định liên quan đến nội dung này. Trong trường hợp vẫn giữ các quy định này, văn bản này cần bổ sung các nội dung còn thiếu, phù hợp với IAS 21 và FAS 52.

Thứ ba, Quy định về khoản mục tiền tệ và khoản mục phi tiền tệ

VAS số 10, Thông tư số 200/2014/TT-BTC nên đưa ra một định nghĩa đầy đủ hơn để nêu bật được đặc điểm và bản chất của khoản mục tiền tệ, phân biệt khoản mục này với khoản mục tiền tệ.

Thứ tư, Quy định về xác định thời điểm ghi nhận ban đầu của các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ

VAS số 10 nên bổ sung quy định hướng dẫn về nội dung này. Các CMKT khác có liên quan (doanh thu, hàng tồn kho,..), các văn bản hướng dẫn các CMKT này (nếu các văn bản hướng dẫn CMKT không được nhất thể hóa nội dung vào quy định của CĐKT) cần bổ sung quy định hướng dẫn đối với điều kiện "chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa" trong hoạt động mua bán hàng hóa quốc tế.

Thứ năm, Về tỷ giá sử dụng để quy đổi các nghiệp vụ phát sinh bằng ngoại tệ

- Trong mọi trường hợp, VAS số 10 và các văn bản kế toán khác có liên quan (như CĐKT,...) cần thống nhất các quy định về tỷ giá sử dụng để ghi nhận các nghiệp vụ ghi nhận tài sản, doanh thu, chi phí, tăng tiền, tăng nợ phải thu, tăng nợ phải trả bằng ngoại tệ và nghiệp vụ đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC.

- Về tỷ giá sử dụng đối với các nghiệp vụ ghi giảm tiền, giảm nợ phải thu và giảm nợ phải trả có gốc ngoại tệ: Thông tư số 200/2014/TT-BTC nên bổ sung thêm phương pháp nhập trước, xuất trước để xác định tỷ giá ghi sổ kế toán. Thông tư số 53/2016/TT-BTC cần quy định cụ thể kỳ xem xét CLTG là cuối mỗi tháng,...

Thứ sáu, Về đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC

Cần quy định cụ thể thời điểm đánh giá CLTG sẽ được thực hiện vào cuối mỗi tháng. Quy định cụ thể về xử lý lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ nhưng thuộc diện nợ xấu của doanh nghiệp.

Thứ bẩy, Quy định về thuế TNDN liên quan đến CLTG

Nên quy định "Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế" phù hợp với quy định của kế toán, đồng thời cho phép tất cả các khoản lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC năm là các khoản thu nhập hoặc chi phí hợp lệ cho mục đích tính thuế TNDN của doanh nghiệp.

Thứ tám, Về ghi nhận thuế TNDN hoãn lại đối với các khoản lãi hoặc lỗ CLTG

VAS số 10 và các văn bản kế toán có liên quan nên có quy định về nội dung này tương tự quy định của FAS 52 để tạo ra sự ràng buộc về mặt pháp lý cho các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam thực hiện.

Thứ chín, Về phân phối lợi nhuận đối với lãi hoặc lỗ CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC

- Đối với các khoản lãi CLTG: Thông tư số 200/2014/TT-BTC nên cụ thể hóa quy định về dòng tiền của khoản lãi CLTG do đánh giá lại số dư của các khoản mục này.

- Đối với các khoản lỗ CLTG: Khoản lỗ CLTG này cần phải được tính đến trước khi thực hiện phân phối lợi.

Thứ mười, Về chứng từ kế toán

Thông tư 200/2014/TT-BTC nên có quy định về việc tạo lập và lưu trữ các chứng từ: (1) Xác định đúng thời điểm hoàn tất việc chuyển giao rủi ro về mất mát hoặc hư hỏng của hàng hóa từ người bán sang người mua; (2) Các chứng từ liên quan đến việc ghi nhận CLTG phát sinh trong kỳ.

Thứ mười một, Về Báo cáo kế toán

Bổ sung quy định yêu cầu trình bày BCTC đối với nghiệp vụ đánh giá lại số dư của các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ nhưng thuộc thuộc diện nợ xấu của doanh nghiệp, xem xét bỏ thuyết minh số liệu chỉ tiêu ngoài BCĐKT đối với số dư nguyên tệ của khoản mục tiền (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, các khoản tương đương tiền) có gốc ngoại tệ, bổ sung quy định về xác định trạng thái ngoại hối và trình bày số liệu về trạng thái ngoại hối trong phần thuyết minh BCTC.

3.3.1.2. Hoàn thiện điều kiện khuôn khổ pháp lý về kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái có liên quan đến hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu

Thứ nhất, Về PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ

Bộ Tài chính cần sớm ban hành CMKT, văn bản kế toán hướng dẫn về tổn thất tài sản. VAS số 10 cần quy định đầy đủ, rõ ràng về xác định giá trị ghi sổ của khoản mục là tài sản phi tiền tệ được đo lường theo ngoại tệ như theo quy định của IAS 21 và FAS 52. Thông tư số 89/2013/TT-BTC và CĐKT doanh nghiệp hiện hành nên bổ quy định về đo lường, ghi nhận, lập và trình bày BCTC đối với phần giá trị tổn thất của các khoản đầu tư tài chính dài hạn bằng ngoại tệ.

Thứ hai, Về PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS

Bộ Tài chính cần sớm ban hành CMKT về đo lường giá trị hợp lý, các CMKT về CCTC nói chung và CCTCPS nói riêng để thay thế cho quy định của Thông tư số 210/2009/TT-BTC. VAS số 10 và Thông tư số 200/2014/TT-BTC cần bỏ quy định về nghiệp vụ đánh giá lại số dư các khoản công nợ phải trả có gốc ngoại tệ được PNRR bằng các CCTCPS, đồng thời viện dẫn áp dụng các quy định của kế toán PNRR trong các văn bản này.

3.3.2. Hoàn thiện kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

Các nội dung hoàn thiện bao gồm:

3.3.2.1. Xác định thời điểm ghi nhận ban đầu và tỷ giá sử dụng tại thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế

3.3.2.2. Xác định sự chuyển dịch chủ thể trong quan hệ thanh toán quốc tế

3.3.2.3. Ghi nhận và xử lý chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ

3.3.2.4. Ghi nhận và xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái cuối kỳ

3.3.3. Hoàn thiện kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu ở Việt Nam hiện nay

3.3.3.1. Kế toán chênh lệch tỷ giá trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ

Các nội dung hoàn thiện được thể hiện trên các phương diện: phương pháp đo lường tổn thất dự kiến, ghi nhận tổn thất dự kiến và phương pháp kế toán tổn thất dự kiến đối với các khoản mục này.

3.3.3.2. Kế toán chênh lệch tỷ giá trong hoạt động phòng ngừa rủi ro tỷ giá thông qua sử dụng các công cụ tài chính phái sinh

Kế toán một số CCTCPS được sử dụng cho mục đích PNRR tỷ giá được đề cập trong luận án bao gồm:

- Các CCTCPS được sử dụng trong mối quan hệ PNRR theo dòng tiền: Hợp đồng kỳ hạn ngoại tệ, hợp đồng quyền chọn ngoại tệ, kết hợp một quyền chọn mua ngoại tệ và một quyền chọn bán ngoại tệ, kết hợp một hợp đồng quyền chọn ngoại tệ và một hợp đồng kỳ hạn ngoại tệ.

- CCTCPS được sử dụng trong mối quan hệ PNRR theo giá trị hợp lý: Hợp đồng hoán đổi tiền tệ nhận lãi suất thả nổi và thanh toán lãi suất thả nổi để PNRR đối với khoản nợ vay ngoại tệ có lãi suất thả nổi.

3.3.4. Hoàn thiện về chứng từ kế toán

Nội dung hoàn thiện được thể hiện trên các phương diện: (1) Xây dựng các quy trình nội bộ liên quan đến tổ chức và vận hành các hoạt động XNK và thanh toán quốc tế; (2) Chứng từ liên quan đến xác định thời điểm ghi nhận ban đầu của giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế; (3) Chứng từ liên quan đến bút toán ghi nhận CLTG phát sinh trong kỳ; (4) Chứng từ đối với ngiệp vụ hạch toán thuế TNDN hoãn lại; (5) Chứng từ đối với nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục hàng tồn kho cho mục đích xuất khẩu và các khoản đầu tư tài chính dài hạn bằng ngoại tệ; (6) Chứng từ đối với nghiệp vụ PNRR tỷ giá bằng các CCTCPS.

3.3.5. Hoàn thiện sổ kế toán, Báo cáo kế toán

3.3.5.1. Hoàn thiện sổ kế toán

Doanh nghiệp thực hiện theo quy định của CĐKT hiện hành.

3.3.5.2. Hoàn thiện báo cáo kế toán

Việc hoàn thiện Báo cáo kế toán được thể hiện trên các phương diện: (1) Trình bày số liệu trên BCĐKT đối với số dư của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp, số dư của các khoản mục liên quan đến nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ, số dư của các khoản mục liên quan đến nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS; (2) Trình bày số liệu trên Báo cáo KQHĐKD đối với giá trị của các nghiệp vụ phát sinh ngoại tệ (bao gồm cả nghiệp vụ ghi nhận thuế TNDN hoãn lại) trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp, giá trị của các nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ, giá trị của các nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS; (3) Trình bày số liệu trên Báo cáo LCTT đối với dòng tiền của các nghiệp vụ phát sinh ngoại tệ trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp, dòng

tiền của các nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ, dòng tiền của các nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS; (4) Trình bày thông tin trên Thuyết minh BCTC đối với các nghiệp vụ phát sinh ngoại tệ trong hoạt SXKD của doanh nghiệp, nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ, nghiệp vụ PNRR tỷ giá thông qua sử dụng các CCTCPS.

3.4. NHỮNG ĐIỀU KIỆN THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHÊNH LỆCH TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XNK Ở VIỆT NAM TRONG GIAI ĐOẠN HIỆN NAY

Những điều kiện thực hiện các giải pháp bao gồm các giải pháp đến từ:

3.4.1. Đối với Nhà nước

3.4.2. Đối với các ngân hàng thương mại, tổ chức và hội nghề nghiệp

3.4.3. Đối với doanh nghiệp

KẾT LUẬN

Hoàn thiện kế toán CLTG trong hoạt hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá có vai trò quan trọng không chỉ đối với các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam mà còn có vai trò quan trọng đối với các cơ quan quản lý Nhà nước ở Việt Nam. Theo mục tiêu đặt ra, luận án đã thực hiện được các nội dung sau:

- Luận án đã nghiên cứu, hệ thống hóa và phân tích những đặc điểm đặc thù trong hoạt động XNK và thanh toán quốc tế, các CMKT quốc tế và CMKT tài chính của Mỹ về kế toán CLTG trong hoạt động SXKD của các doanh nghiệp XNK; những đặc điểm đặc thù trong hoạt động PNRR tỷ giá, các CMKT quốc tế và CMKT tài chính của Mỹ về kế toán PNRR tỷ giá (bao gồm ghi nhận tổn thất dự kiến của các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ và nghiệp vụ sử dụng các CCTCPS) của các doanh nghiệp XNK. Từ đó, đúc rút một số kinh nghiệm cho Việt Nam.

- Luận án đã nghiên cứu thực trạng, phân tích các ưu điểm và tồn tại, phân tích các nguyên nhân dẫn đến các tồn tại về kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK theo KKPL của Việt Nam và trong thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam.

- Luận án đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán CLTG trong hoạt động SXKD và trong hoạt động PNRR tỷ giá của các doanh nghiệp XNK ở Việt Nam hiện nay trên cả hai khía cạnh là KKPL (như là điều kiện để thực hiện các giải pháp của doanh nghiệp) và thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp XNK này. Các giải pháp này không chỉ được áp dụng cho các doanh nghiệp XNK khảo sát mà còn có thể được vận dụng và áp dụng cho các doanh nghiệp có các hoạt động tương tự ở Việt Nam.

DANH MỤC CÁC BÀI BÁO LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN

1. Nguyễn Quang Thành (2016), "Một vài vấn đề cần bàn thêm về kế toán và xử lý chênh lệch tỷ giá của doanh nghiệp", *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán*, tr.39-41.

2. Nguyễn Quang Thành (2016), "Một vài vấn đề cần bàn thêm về thời điểm ghi nhận giá trị hàng mua, ghi nhận doanh thu trong các giao dịch mua bán hàng hóa quốc tế của các doanh nghiệp xuất nhập khẩu tại Việt Nam", *Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Kiểm toán*, tr.13-17.