

### Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái

Quy định về chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh được chia ra 04 thời kỳ (xây dựng cơ bản, sản xuất kinh doanh, giải thể, thanh lý DN và việc mua, bán ngoại tệ). Quy định về xử lý chênh lệch do đánh lại số dư ngoại tệ cuối kỳ được chia ra hai trường hợp, đó là chênh lệch tỷ giá hối đoái của các khoản vốn bằng tiền (tiền mặt, tiền gửi và các khoản nợ ngắn hạn) thì để số dư trên BCTC và

Để phù hợp với xu thế phát triển của nền kinh tế cũng như yêu cầu quản lý, thời gian qua, Bộ Tài chính và các cơ quan chức năng đã ban hành nhiều văn bản pháp quy liên quan tới việc hạch toán kế toán như Thông tư số 201/2009/TT-BTC ban hành ngày 15/10/2009 quy định về việc xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái trong doanh nghiệp (DN), Thông tư số 203/2009/TT-BTC ban hành ngày 20/10/2009 về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ; Thông tư số 228/2009/TT-BTC ban hành ngày 7/12/2009 hướng dẫn trích lập các khoản dự phòng; Thông tư số 224/2009/TT-BTC ban hành ngày 31/12/2009 về hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán doanh nghiệp (DN). Giữa các văn bản này, có nhiều điểm khác biệt.

## Những khác biệt giữa các quy định hiện hành về phương pháp hạch toán kế toán

▣ TS. Chúc Anh Tú\*  
Phạm Thị Phương Anh\*\*

đầu năm sau ghi bút toán ngược lại để xoá số dư. Còn đối với các khoản Nợ dài hạn (phải thu, phải trả), nếu phát sinh lãi sẽ ghi nhận vào Thu nhập tài chính; ngược lại, nếu lỗ sẽ ghi nhận vào Chi phí tài chính.

Nhìn nhận từ góc độ kế toán, có thể thấy, việc hạch toán vẫn như quy định tại chế độ kế toán DN hiện hành. Nhưng dưới góc độ tài chính, thuế, cách xử lý đã có sự khác biệt nhất định đối với phần đánh giá lại cuối kỳ của các khoản Vốn bằng tiền và Nợ ngắn hạn. Nếu như trước đây, toàn bộ phần chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối kỳ đều được ghi nhận vào doanh thu hoặc chi phí hoạt động tài chính (có thể qua hoặc không qua TK Chênh lệch tỷ giá hối đoái) thì hiện nay, khoản vốn bằng tiền, nợ phải trả

ngắn hạn lại được để trên TK Chênh lệch tỷ giá hối đoái, sau đó, đầu kỳ sau ghi bút toán ngược để xoá số, điều này sẽ làm cho các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (KQHĐKD) thay đổi (do thu nhập hoặc chi phí tài chính thay đổi), đồng thời, chỉ tiêu trên bảng cân đối kế toán (BCĐKT) cũng thay đổi (do thay đổi số dư TK Chênh lệch tỷ giá hối đoái). Sự thay đổi này sẽ phần nào phản ánh đúng bản chất KQKD của các DN có nhiều nghiệp vụ kinh tế phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái hơn.

### Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ

Quy định hiện hành đã có sự khác biệt nhất định về mặt thuật

ngữ và các tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ.

Về khái niệm, theo Thông tư số 203, TSCĐ hữu hình là những tư liệu lao động chủ yếu có hình thái vật chất thoả mãn các tiêu chuẩn của TSCĐ hữu hình, tham gia vào nhiều chu kỳ kinh doanh nhưng vẫn giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu. Còn theo CMKT, TSCĐ hữu hình là những tài sản có hình thái vật chất do DN nắm giữ để sử dụng cho hoạt động SXKD phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình.

Theo Thông tư số 203, TSCĐ vô hình là những tài sản không có hình thái vật chất, thể hiện một lượng giá trị đã đầu tư thoả mãn các tiêu chuẩn của TSCĐ vô hình, tham gia vào nhiều chu kỳ kinh

\* Học viện Tài chính

\*\* Tcty Cảng Hàng không Miền Bắc

doanh. Còn theo CMKT, TSCĐ vô hình là những tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do DN nắm giữ, sử dụng trong SXKD, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

Theo Thông tư số 203, TSCĐ thuê tài chính là những tài sản mà DN thuê của công ty cho thuê tài chính. Khi kết thúc thời hạn thuê, bên thuê được quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê hoặc tiếp tục thuê theo các điều kiện đã thỏa thuận trong hợp đồng thuê tài chính. Tổng số tiền thuê một loại tài sản quy định tại hợp đồng thuê tài chính ít nhất phải tương đương với giá trị của tài sản đó tại thời điểm ký hợp đồng. Còn theo CMKT, thuê tài chính là thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

*Về tiêu chuẩn nhận biết TSCĐ hữu hình*, theo Thông tư 203, chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; có thời gian sử dụng trên 1 năm trở lên; nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy và có giá trị từ 10 triệu đồng trở lên. Nhưng theo CMKT, phải thỏa mãn tiêu chuẩn chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy; thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm và có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

*Tiêu chuẩn nhận biết TSCĐ vô hình*. Theo Thông tư 203, mọi khoản chi phí thực tế mà DN đã

chi ra thỏa mãn đồng thời cả ba tiêu chuẩn và không hình thành TSCĐ hữu hình được coi là TSCĐ vô hình. Theo CMKT, thỏa mãn đồng thời định nghĩa về TSCĐ vô hình và 04 tiêu chuẩn của TSCĐ hữu hình.

#### **Trích lập các khoản dự phòng**

Về mặt nguyên tắc, Thông tư số 228/2009/TT-BTC đã có sự thống nhất về việc trích lập các khoản dự phòng so với quy định của chế độ kế toán DN ban hành theo Quyết định số 15 đó là:

*Thời điểm trích lập các khoản dự phòng lần đầu tiên*: (vào cuối kỳ kế toán năm, cuối kỳ kế toán giữa niên độ); kế toán tính toán và trích lập dự phòng tính vào chi phí.

*Thời điểm trích lập các khoản dự phòng những lần sau*: Nếu số dự phòng cần trích lập bằng số dư khoản dự phòng, thì DN không phải trích lập khoản dự phòng; nếu số dự phòng trích lập cao hơn số dư khoản dự phòng thì DN trích thêm vào chi phí tài chính của DN phần chênh lệch; nếu số dự phòng phải trích lập thấp hơn số dư khoản dự phòng thì DN phải hoàn nhập phần chênh lệch giảm chi phí tài chính.

*Thời điểm sử dụng các khoản dự phòng*: được thực hiện khi thực tế xảy ra các khoản tổn thất.

Đối với khoản dự phòng phải thu khó đòi được quy định cụ thể và chi tiết hơn về giá trị trích lập các khoản dự phòng: trích lập 30% giá trị khoản nợ khó đòi đối với khoản nợ phải thu có tuổi nợ từ 6 tháng đến 1 năm; trích lập 50% giá trị khoản nợ phải thu đối với khoản nợ phải thu có tuổi nợ từ 1 năm đến 2 năm; trích lập 70% giá trị khoản nợ phải thu đối với khoản nợ phải thu có tuổi nợ

từ 2 năm đến 3 năm và trích lập 100% giá trị khoản nợ phải thu đối với khoản nợ phải thu có tuổi nợ trên 3 năm.

#### **Sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán DN ban hành theo Quyết định 15**

*Bổ sung quy định về Bảo hiểm thất nghiệp (TK 3389- Bảo hiểm thất nghiệp)*: Định kỳ trích bảo hiểm thất nghiệp vào chi phí SXKD và khấu trừ vào lương của công nhân viên: Nợ TK 622, 627, 641, 642, 334.../Có TK 3389; Khi nộp bảo hiểm cho cơ quan quản lý bảo hiểm thất nghiệp: Nợ TK 3389/Có TK 111, 112... Quỹ BHTN được hình thành từ 3% tiền lương, tiền công tháng của người lao động. Trong đó, người lao động đóng 1%, người sử dụng lao động đóng 1% và Nhà nước lấy từ ngân sách hỗ trợ 1%. Ngoài ra, có tiền sinh lời của hoạt động đầu tư quỹ và các nguồn thu hợp pháp khác. Từ ngày 01/01/2009, người lao động và các DN sẽ bắt đầu phải đóng bảo hiểm thất nghiệp và ít nhất tới ngày 01/01/2010, người lao động bị thất nghiệp sẽ được nhận tiền trợ cấp thất nghiệp. Liên quan đến việc trích lập Quỹ BHTN cũng sẽ phát sinh vấn đề mới, đó là việc trích lập quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm theo Nghị định số 39/2003/NĐ-CP ban hành ngày 18/4/2003 quy định chi tiết một số điều của Bộ Luật Lao động và Việc làm cũng như Thông tư số 82/2003/TT-BTC ngày 14/8/2003 hướng dẫn trích lập, quản lý, sử dụng và hạch toán quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm tại DN.

*Đổi và bổ sung số hiệu tài khoản về Quỹ khen thưởng phúc lợi*: TK 353- Quỹ khen thưởng phúc lợi, thay thế cho TK 431, với

các TK cấp 2: TK 3531- Quỹ khen thưởng, TK 3532- Quỹ phúc lợi, TK 3533- Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ, TK 3534- Quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty.

*Bổ sung về TK và nội dung của TK 356- Quỹ phát triển khoa học và công nghệ, với các TK cấp 2: TK 3561- Quỹ phát triển khoa học và công nghệ, TK 3562- Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ.*

Hạch toán khoản công ty mẹ đầu tư vào công ty con bằng tài sản phi tiền tệ (Bảng 1)

Hạch toán khoản bên đầu tư mang tài sản phi tiền tệ đầu tư vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát

(Bảng 2)

Ngoài ra, việc bổ sung và sửa đổi các tài khoản, cũng như phương pháp hạch toán kế toán dẫn đến việc sửa đổi, bổ sung các chỉ tiêu trên BCTC. ■

**Tài liệu tham khảo**

- Luật BHXH
- Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC
- Thông tư số 201/2009/TT - BTC ban hành ngày 15/10/2009
- Thông tư số 203/2009/TT - BTC ban hành ngày 20/10/2009
- Thông tư số 228/2009/TT - BTC ban hành ngày 7/12/2009
- Thông tư số 224/2009/TT - BTC ban hành ngày 31/12/2009

**Bảng 1**

Quyết định 15	Thông tư 244
Đầu tư vào công ty con bằng vật tư, hàng hoá, TSCĐ:	
Nợ TK 221 – Giá hội đồng Có TK 511, 711 Có TK 3331	Trường hợp 1: Giá hội đồng = Giá xuất kho/Giá trị còn lại: Nợ TK 221, Nợ TK 214/Có TK 155, 156, 152, 153, 211
Đồng thời, Nợ TK 632/Có TK 155, 156, 152, 153... hoặc: Nợ TK 811 – Giá trị còn lại Nợ TK 214 – Khấu hao lũy kế Có TK 211 – Nguyên giá	Trường hợp 2: Giá hội đồng > Giá xuất kho/Giá trị còn lại: Nợ TK 221 – Giá hội đồng, Nợ TK 214 Có TK 155, 156, 152, 153, 211 Có TK 711 – Chênh lệch lãi
	Trường hợp 3: Giá hội đồng < Giá xuất kho/Giá trị còn lại: Nợ TK 221 Nợ TK 811 – Chênh lệch lỗ Có TK 155, 156, 152, 153, 211

**Bảng 2**

Quyết định 15	Thông tư số 244
Trường hợp 1: Giá trị xuất kho/ Giá trị còn lại = Giá hội đồng	
Nợ TK 222, Nợ TK 214 Có TK 155, 156, 152, 153, 211	
Trường hợp 2: Giá hội đồng < Giá xuất kho/Giá trị còn lại	
Nợ TK 222, Nợ TK 214 Nợ TK 811 – Chênh lệch lỗ Có TK 155, 156, 152, 153	
Trường hợp 3: Giá hội đồng > Giá xuất kho/Giá trị còn lại	
Nợ TK 222, Nợ TK 214 Có TK 155, 156, 152, 153, 211 Có TK 711 – Lãi tương ứng với các bên Có TK 3387- Lãi tương ứng với NĐT	Nợ TK 222, 214 Có TK 155, 156, 152, 153, 211 Có TK 711 – Chênh lệch lãi

(Tiếp theo trang 36)

Vậy làm thế nào để người quản lý kiểm soát được hàng xuất kho? Sau đây là quy trình luân chuyển phiếu xuất kho:

Bước 1: Người có nhu cầu về vật tư, sản phẩm, hàng hoá lập giấy xin xuất hoặc ra lệnh xuất đối với vật tư, sản phẩm, hàng hoá.

Bước 2: Chuyển cho thủ trưởng hoặc phụ trách đơn vị duyệt lệnh xuất.

Bước 3: Phụ trách bộ phận hoặc kế toán vật tư căn cứ vào đề nghị xuất hoặc lệnh xuất tiến hành lập phiếu xuất kho.

Bước 4: Chuyển phiếu xuất kho cho thủ kho tiến hành xuất vật tư, sản phẩm, hàng hoá; sau đó, ký vào phiếu xuất kho, ghi thẻ kho rồi giao chứng từ lại cho kế toán vật tư.

Bước 5: Khi nhận phiếu xuất kho, chuyển cho kế toán trưởng ký duyệt chứng từ rồi ghi sổ kế toán.

Bước 6: Trình phiếu xuất kho cho thủ trưởng ký duyệt chứng từ, thường là trình ký theo định kỳ, vì chứng từ đã được duyệt xuất ngay từ đầu, nên thủ trưởng chỉ kiểm tra lại và ký duyệt.

Bước 7: Kế toán vật tư sẽ tiến hành bảo quản và lưu giữ chứng từ.

Trên đây là một số nét chủ yếu về quy trình luân chuyển các chứng từ hàng tồn kho dành cho chủ DN NVV. Hy vọng những đề xuất trên đây sẽ góp phần hỗ trợ chủ DN quản lý tốt lượng hàng tồn kho hiện có tại DN, giúp cho quá trình sản xuất kinh doanh diễn ra được thường xuyên, liên tục và ngày càng mở rộng. ■