

Chuẩn mực số 10

ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái
*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC
ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán những ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái trong trường hợp doanh nghiệp có các giao dịch bằng ngoại tệ hoặc có các hoạt động ở nước ngoài. Các giao dịch bằng ngoại tệ và các báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài phải được chuyển sang đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp, bao gồm: Ghi nhận ban đầu và báo cáo tại ngày lập Bảng cân đối kế toán; Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái; Chuyển đổi báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài làm cơ sở ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc:

(a) Kế toán các giao dịch bằng ngoại tệ;

(b) Chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài khi hợp nhất các báo cáo này vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp bằng phương pháp hợp nhất hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu.

03. Các doanh nghiệp phải sử dụng Đồng Việt Nam làm đơn vị tiền tệ kế toán, trừ trường hợp được phép sử dụng một đơn vị tiền tệ thông dụng khác.

04. Chuẩn mực này không quy định việc chuyển đổi báo cáo tài chính của một doanh nghiệp từ đơn vị tiền tệ kế toán sang một đơn vị tiền tệ khác để thuận tiện cho người sử dụng đã quen thuộc với đơn vị tiền tệ được chuyển đổi đó hoặc cho các mục đích tương tự.

05. Chuẩn mực này không đề cập đến việc trình bày các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ và từ việc chuyển đổi các luồng tiền của một hoạt động ở nước ngoài trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Quy định tại Chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ").

06. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Hoạt động ở nước ngoài: Là các chi nhánh, công ty con, công ty liên kết, công ty liên doanh, hợp tác kinh doanh, hoạt động liên kết kinh doanh của doanh nghiệp lập báo cáo mà hoạt động của các đơn vị này được thực hiện ở một nước khác ngoài Việt Nam.

Cơ sở ở nước ngoài: Là một hoạt động ở nước ngoài, mà các hoạt động của nó là một phần độc lập đối với doanh nghiệp lập báo cáo.

Đơn vị tiền tệ kế toán: Là đơn vị tiền tệ được sử dụng chính thức trong việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

Ngoại tệ: Là đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán của một doanh nghiệp.

Tỷ giá hối đoái: Là tỷ giá trao đổi giữa hai đơn vị tiền tệ.

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.

Tỷ giá hối đoái cuối kỳ: Là tỷ giá hối đoái sử dụng tại ngày lập Bảng Cân đối kế toán.

Đầu tư thuần tại một cơ sở ở nước ngoài: Là phần vốn của doanh nghiệp báo cáo trong tổng tài sản thuần của cơ sở nước ngoài đó.

Các khoản mục tiền tệ: Là tiền và các khoản tong đơng tiền hiện có, các khoản phải thu, hoặc nợ phải trả bằng một lượng tiền cố định hoặc có thể xác định được.

Các khoản mục phi tiền tệ: Là các khoản mục không phải là các khoản mục tiền tệ.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

Nội dung chuẩn mực

Các giao dịch bằng ngoại tệ

Ghi nhận ban đầu

07. 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 một doanh nghiệp:

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

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

08. Một giao dịch bằng ngoại tệ phải được hạch toán và ghi nhận ban đầu theo đơn vị tiền tệ kế toán bằng việc áp dụng tỷ giá hối đoái giữa đơn vị tiền tệ kế toán và ngoại tệ tại ngày giao dịch.

09. Tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch được coi là tỷ giá giao ngay. Doanh nghiệp có thể sử dụng tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá hối đoái thực tế tại ngày giao dịch. Ví dụ tỷ giá trung bình tuần hoặc tháng có thể được sử dụng cho tất cả các giao dịch phát sinh của mỗi loại ngoại tệ trong tuần, tháng đó. Nếu tỷ giá hối đoái giao động mạnh thì doanh nghiệp không được sử dụng tỷ giá trung bình cho việc kế toán của tuần hoặc tháng kế toán đó.

Báo cáo tại ngày lập Bảng cân đối kế toán

10. Tại ngày lập Bảng cân đối kế toán:

- (a) Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;**
- (b) Các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch;**
- (c) Các khoản mục phi tiền tệ được xác định theo giá trị hợp lý bằng ngoại tệ phải được báo cáo theo tỷ giá hối đoái tại ngày xác định giá trị hợp lý.**

11. Giá trị ghi sổ của một khoản mục được xác định phù hợp với các chuẩn mực kế toán có liên quan. Ví dụ hàng tồn kho được xác định theo giá gốc, tài sản cố định được xác định theo nguyên giá cho dù giá trị ghi sổ được xác định trên cơ sở giá gốc, nguyên giá hay giá trị hợp lý, giá trị ghi sổ được xác định của các khoản mục có gốc ngoại tệ sau đó sẽ được báo cáo theo đơn vị tiền tệ kế toán phù hợp với quy định của chuẩn mực này.

Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái

12. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ hoặc trong việc báo cáo các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của một

doanh nghiệp theo các tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được ghi nhận ban đầu, hoặc đã được báo cáo trong báo cáo tài chính trực, được xử lý nh sau:

- (a) Trong giai đoạn đầu t xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp mới thành lập, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu t xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh lũy kế, riêng biệt trên Bảng Cân đối kế toán. Khi TSCĐ hoàn thành đầu t xây dựng đưa vào sử dụng thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn đầu t xây dựng được phân bổ dần vào thu nhập hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa là 5 năm.*
- (b) Trong giai đoạn sản xuất, kinh doanh, kể cả việc đầu t xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp đang hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính sẽ được ghi nhận là thu nhập, hoặc chi phí trong năm tài chính, ngoại trừ chênh lệch tỷ giá hối đoái quy định trong đoạn 12c, 14, 16.*
- (c) Đối với doanh nghiệp sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái thì các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Doanh nghiệp không được đánh giá lại các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái.*

13. Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh được ghi nhận khi có sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa ngày giao dịch và ngày thanh toán của mọi khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ. Khi giao dịch phát sinh và được thanh toán trong cùng kỳ kế toán, các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái được hạch toán trong kỳ đó. 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.

Đầu t thuần vào cơ sở ở nước ngoài

14. *Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ về bản chất thuộc phần vốn đầu t thuần của doanh nghiệp báo cáo tại một cơ sở ở nước ngoài thì được phân loại nh là vốn chủ sở hữu trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp cho đến khi thanh lý khoản đầu t này. Tại thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30.*

15. Một doanh nghiệp có thể có các khoản mục tiền tệ phải thu hoặc phải trả đối với cơ sở ở nước ngoài. Một khoản mục mà việc thanh toán không được xác định hoặc có thể không xảy ra trong một khoảng thời gian có thể đoán trước trong tương lai, về

bản chất, làm tăng lên hoặc giảm đi khoản đầu t thuần của doanh nghiệp ở cơ sở n-
ớc ngoài đó. Các khoản mục tiền tệ này có thể bao gồm các khoản phải thu dài hạn
hoặc các khoản vay nhng không bao gồm các khoản phải thu thông mại và các
khoản phải trả thông mại.

**16. Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các khoản nợ phải trả có gốc
ngoại tệ được hạch toán nh một khoản hạn chế rủi ro cho khoản đầu t thuần của
doanh nghiệp tại một cơ sở ở nước ngoài sẽ được phân loại nh là vốn chủ sở hữu trên
báo cáo tài chính của doanh nghiệp cho đến khi thanh lý khoản đầu t thuần. Tại
thời điểm đó các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này sẽ được hạch toán là thu nhập
hoặc chi phí phù hợp với đoạn 30.**

báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài

Phân loại hoạt động ở nước ngoài

17. Phong pháp chuyển đổi các báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài tùy theo
mức độ phụ thuộc về tài chính và hoạt động với doanh nghiệp báo cáo. Với mục
đích này, các hoạt động ở nước ngoài được chia thành hai loại: “hoạt động ở nước
ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo” và “cơ sở ở nước
ngoài”.

18. *Hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo
cáo thực hiện hoạt động kinh doanh của mình nh một bộ phận của doanh nghiệp
báo cáo. Ví dụ, hoạt động bán hàng nhập khẩu từ doanh nghiệp ở nước ngoài và
chuyển số tiền thu được về doanh nghiệp báo cáo. Trong trường hợp này, sự thay đổi
tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo và đồng tiền của nước có hoạt động ở nước
ngoài, sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến lu chuyển tiền tệ từ hoạt động của doanh nghiệp
báo cáo. Do đó, sự thay đổi tỷ giá hối đoái ảnh hưởng đến từng khoản mục tiền tệ
của hoạt động ở nước ngoài hơn là khoản đầu t thuần của doanh nghiệp báo cáo
trong hoạt động đó.*

19. *Cơ sở ở nước ngoài là đơn vị hoạt động kinh doanh độc lập, có t cách pháp nhân ở
nước sở tại, sử dụng đồng tiền của nước sở tại làm đơn vị tiền tệ kế toán. Cơ sở này
có thể cũng tham gia vào các giao dịch bằng ngoại tệ, bao gồm cả giao dịch bằng
đồng tiền báo cáo. Khi có một sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo
và đồng tiền của nước sở tại, chỉ có ảnh hưởng nhỏ hoặc không ảnh hưởng trực tiếp
đến hiện tại và tương lai của các luồng tiền từ các hoạt động của cơ sở ở nước ngoài
cũng nh doanh nghiệp báo cáo. Thay đổi tỷ giá hối đoái ảnh hưởng đến khoản đầu t
ròng của doanh nghiệp báo cáo hơn là đối với các khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ
riêng lẻ của cơ sở ở nước ngoài.*

20. Những đặc điểm nhận biết một cơ sở ở nước ngoài:

(a) Các hoạt động ở nước ngoài được tiến hành với mức độ độc lập cao với doanh
nghiệp báo cáo.

- (b) Các giao dịch với doanh nghiệp báo cáo chiếm tỷ trọng không lớn trong các hoạt động ở nước ngoài.
- (c) Các hoạt động ở nước ngoài tự tài trợ là chính hoặc từ các khoản vay tại nước ngoài hơn là từ doanh nghiệp báo cáo.
- (d) Các chi phí về lao động, nguyên vật liệu và các bộ phận cấu thành khác của sản phẩm hoặc dịch vụ của hoạt động ở nước ngoài được chi trả và thanh toán chủ yếu bằng đồng tiền của nước sở tại hơn là đơn vị tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo.
- (đ) Doanh thu của hoạt động ở nước ngoài chủ yếu bằng các đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo;
- (e) Lu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp báo cáo là biệt lập với các hoạt động hàng ngày của hoạt động ở nước ngoài, không bị ảnh hưởng trực tiếp bởi các hoạt động của hoạt động ở nước ngoài.

Phân loại hợp lý từng hoạt động ở nước ngoài có thể dựa trên các đặc điểm phân biệt nêu trên. Trong một số trường hợp, phân loại một hoạt động ở nước ngoài là một cơ sở nước ngoài hay là một hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với doanh nghiệp báo cáo có thể không rõ ràng, do đó cần phải đánh giá để phân loại hợp lý.

Hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo

- 21. Các báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo sẽ được chuyển đổi theo các quy định từ đoạn 7 đến đoạn 16 nh là hoạt động của chính doanh nghiệp báo cáo.**
22. Từng khoản mục trong báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài được chuyển đổi nh giao dịch của hoạt động ở nước ngoài được thực hiện bởi doanh nghiệp báo cáo. Nguyên giá và khấu hao tài sản cố định được quy đổi theo tỷ giá tại ngày mua tài sản. Nếu tài sản tính theo giá trị hợp lý thì sử dụng tỷ giá tại ngày xác định giá trị hợp lý. Trị giá hàng tồn kho được quy đổi theo tỷ giá tại thời điểm xác định trị giá hàng tồn kho. Khoản có thể thu hồi hoặc giá trị có thể thực hiện của một tài sản được chuyển đổi theo tỷ giá thực tế tại thời điểm các khoản này được xác định.
23. Trên thực tế, một tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá thực tế tại ngày diễn ra hoạt động giao dịch thông được sử dụng. Ví dụ tỷ giá trung bình trong tuần hoặc tháng có thể được sử dụng cho tất cả các giao dịch bằng ngoại tệ diễn ra trong thời kỳ đó. Tuy nhiên, nếu tỷ giá hối đoái dao động mạnh, việc sử dụng tỷ giá trung bình cho một giai đoạn là không thể áp dụng được.

Cơ sở ở nước ngoài

24. Khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải tuân theo những quy định sau:

a) Tài sản và nợ phải trả (cả khoản mục tiền tệ và phi tiền tệ) của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;

b) Các khoản mục về doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giao dịch. Trường hợp báo cáo của cơ sở ở nước ngoài được báo cáo bằng đồng tiền của một nền kinh tế siêu lạm phát thì doanh thu, thu nhập khác và chi phí được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ;

c) Tất cả các khoản chênh lệch hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài để tổng hợp vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo phải được phân loại nh là vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp báo cáo cho đến khi thanh lý khoản đầu t thuần đó.

25. Trường hợp tỷ giá trung bình xấp xỉ tỷ giá thực tế thì tỷ giá trung bình được sử dụng để chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí của cơ sở ở nước ngoài.

26. Các trường hợp phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài:

a) Chuyển đổi các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch, các tài sản và các khoản nợ phải trả theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ;

b) Chuyển đổi khoản đầu t thuần đầu kỳ tại cơ sở ở nước ngoài theo một tỷ giá hối đoái khác với tỷ giá hối đoái đã được phản ánh kỳ trước;

c) Các khoản thay đổi khác liên quan đến vốn chủ sở hữu tại cơ sở nước ngoài.

Những khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái này không được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí trong kỳ. Những khoản thay đổi tỷ giá này thông có ít ảnh hưởng hoặc ảnh hưởng không trực tiếp đến các luồng tiền từ hoạt động hiện tại và trong tương lai của cơ sở ở nước ngoài cũng nh của doanh nghiệp báo cáo. Khi một cơ sở ở nước ngoài được hợp nhất nhng không phải là sở hữu toàn bộ thì khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế phát sinh từ việc chuyển đổi và gắn liền với phần đầu t vào cơ sở ở nước ngoài của cổ đông thiểu số phải được phân bổ và được báo cáo nh là một phần sở hữu của cổ đông thiểu số tại cơ sở ở nước ngoài trong Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

27. Mọi giá trị lợi thế thương mại phát sinh khi mua cơ sở ở nước ngoài và mọi sự điều chỉnh giá trị hợp lý về giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả phát sinh trong quá trình mua cơ sở ở nước ngoài đều được xử lý nh là: