

Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái tại các công ty nhà nước MỘT SỐ NỘI DUNG CẦN ĐƯỢC HƯỚNG DẪN CỤ THỂ

PGS.TS. VÕ VĂN NHỊ & Thạc sĩ NGUYỄN ANH HIỂN

Ngày 3.12.2004 Chính phủ đã ban hành Quy chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào đơn vị khác kèm theo Nghị định số 199/2004/CP-NĐ (gọi tắt là Quy chế). Sau đó, ngày 29.4.2005 Bộ tài chính đã ban hành Thông tư số 33/2005/TT-BTC hướng dẫn thực hiện một số điều tại quy chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp khác (gọi tắt là Thông tư 33). Tuy nhiên, nội dung hướng dẫn xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái của Quy chế và thông tư 33 đã có một số khác biệt so với chuẩn mực kế toán số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái (gọi tắt là VAS 10). Điều này đã gây khó khăn và lúng túng cho các công ty nhà nước khi xử lý các nghiệp vụ kinh tế có phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái.

1. Về các khoản chênh lệch tỷ giá hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính

Tại điểm b mục 2 điều 22 của Quy chế và tiết 1.2 điểm 1 mục I phần C chương II của Thông tư 33 thì các khoản chênh lệch tỷ giá được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính bao gồm chênh lệch lãi do bán ngoại tệ, chênh lệch tỷ giá ngoại tệ. Mặc dù chưa được hướng dẫn cụ thể nhưng có thể hiểu theo Quy chế tất cả các khoản lãi tỷ giá đều được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính. Như vậy, qui định xử lý lãi tỷ giá hối đoái của Quy chế gần như tương tự với qui định của VAS 10 trong trường hợp doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh. Ở nội dung này, Bộ tài chính cần hướng dẫn rõ thêm lãi tỷ giá hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính của công ty nhà nước bao gồm lãi tỷ giá phát sinh trong kỳ và lãi tỷ giá do đánh giá lại số dư các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính.

Ngoài ra, cũng cần lưu ý thêm việc xử lý lãi tỷ giá ở giai đoạn trước hoạt động cần tuân thủ theo VAS 10.

2. Về các khoản chênh lệch tỷ giá hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh

Tại điều 23 của Quy chế thì các khoản chênh lệch tỷ giá được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh (SXKD) gồm: chênh lệch tỷ giá theo số dư khoản nợ vay dài hạn bằng ngoại tệ (điểm h mục 1 điều 23); chênh lệch tỷ giá khi thanh toán (điểm i mục 1 điều 23). Trong đó: chênh lệch tỷ giá theo số dư khoản nợ vay dài hạn bằng ngoại tệ được hạch toán trực tiếp vào chi phí SXKD, chênh lệch tỷ giá khi thanh toán được hạch toán vào chi phí tài chính. Ngoài ra, điểm c mục 3 điều 23 cũng qui định chênh lệch tỷ giá ngoại tệ của các khoản đầu tư xây dựng phát sinh trước thời điểm đưa công trình vào sử dụng thì không được tính vào chi phí SXKD.

Ở nội dung này ngay bản thân Quy chế cũng chưa thống nhất: tại mục 3 điều 9 của Quy chế qui định "Đối với các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ công ty nhà nước phải hạch toán toàn bộ chênh lệch tỷ giá phát sinh của số dư nợ phải trả vào chi phí kinh doanh trong kỳ để tạo nguồn trả nợ. Trường hợp hạch toán chênh lệch tỷ giá 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 ngoại tệ phải trả trong năm đó". Như vậy, đối với các khoản lỗ tỷ giá do đánh giá lại số dư cuối năm tài chính tất cả các nợ phải trả có gốc ngoại tệ đều được hạch toán vào chi phí nhưng tại điều 23 trong phần quản lý chi phí thì chỉ đề cập đến lỗ chênh lệch tỷ giá theo số dư khoản nợ vay dài hạn bằng ngoại tệ.

Tuy nhiên, Thông tư 33 lại không

hướng dẫn rõ thêm các nội dung nêu trên ngoại trừ điểm 4.2 phần A chương I của thông tư hướng dẫn xử lý chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ và đánh giá lại số dư nợ ngoại tệ phải trả cuối năm tài chính được chia thành hai giai đoạn: giai đoạn doanh nghiệp đang đầu tư, chưa đi vào hoạt động và giai đoạn doanh nghiệp đang hoạt động.

Đối chiếu với VAS 10 ta thấy Quy chế có một số khác biệt sau:

a. Trong các nội dung quản lý chi phí của Quy chế còn nhiều khoản lỗ tỷ giá chưa được hướng dẫn xử lý như lỗ do bán ngoại tệ, lỗ tỷ giá do đánh giá lại số dư cuối năm tài chính các tài khoản vốn bằng tiền, nợ phải thu có gốc ngoại tệ.

b. Phần II của Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 4.11.2003 của Bộ tài chính hướng dẫn thực hiện VAS 10 qui định toàn bộ các khoản lỗ tỷ giá của doanh nghiệp đang hoạt động đều hạch toán vào chi phí tài chính trong khi Quy chế qui định lỗ tỷ giá do đánh giá lại số dư cuối năm các khoản nợ dài hạn có gốc ngoại tệ được hạch toán trực tiếp vào chi phí SXKD (không hạch toán vào chi phí tài chính). Trong khi đó, thông tư 33 lại không đề cập đến vấn đề này.

c. Theo đoạn 12 của VAS 10 thì chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp đang hoạt động 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. Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn trước hoạt động thì được phản ánh lũy kế trên bảng cân đối kế toán và được phân bổ dần vào thu nhập hoặc chi phí trong thời hạn tối đa không quá 5 năm kể từ khi TSCĐ hoàn thành đầu tư xây dựng đưa vào sử dụng. Trong khi đó, Quy chế chỉ qui định chênh lệch tỷ giá ngoại tệ của các khoản đầu tư xây dựng phát sinh trước thời điểm đưa công trình vào sử dụng thì không được tính vào chi phí SXKD. Điểm 4 mục II phần C của Thông tư 33 một lần nữa đã nhắc lại nội dung này của Quy chế. Với những qui định như trên, các công ty nhà nước thật sự lúng túng và nếu không được hướng dẫn rõ sẽ gây ra những cách hiểu khác nhau nơi người đọc. Cụ thể như sau:

(Xem tiếp trang 37)

phần C của tờ khai quyết toán năm sẽ như sau:

ngân sách thực phải hoàn lại cho đối tượng nộp thừa là 12 triệu đồng và

C. PHÂN QUAN HỆ THANH TOÁN VỚI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

STT	Phân loại theo đối tượng	Số năm trước chuyển sang	Số thuế phát sinh phải nộp NSNN			Số thuế đã nộp NSNN	Số thuế còn phải nộp NSNN
			Tổng số	Thủ lao được để lại	Số thuế phải nộp NSNN		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
1	Thuế TN thường xuyên của cá nhân quyết toán tại đơn vị		54.000.000	270.000	53.730.000	65.670.000	-11.940.000
2	Thuế TN thường xuyên đã khấu trừ của cá nhân không quyết toán						
3	Thuế TN thường xuyên đã khấu trừ 10% của cá nhân vắng lui						
4	Thuế TN đã khấu trừ của đối tượng không cư trú						
5	Thuế TN không thường xuyên						
	Cộng		54.000.000	270.000	53.730.000	65.670.000	-11.940.000

Như vậy, với cách hiểu và thực hiện này thì chỉ tiêu (8) chỉ thể hiện số thuế hoàn trả là 11,94 triệu đồng không đúng số thuế thu nhập mà

cũng không thể hiện được chỉ tiêu số tiền thù lao mà đơn vị chi trả thu nhập phải hoàn trả ngân sách là 0,06 triệu đồng.

Hệ thống thuế VN đang trong quá trình cải cách và đang bước đầu thí điểm cơ chế tự khai, tự nộp để đối tượng nộp thuế nâng cao tính tự giác, chủ động trong việc thực hiện nghĩa vụ nộp thuế. Theo chương trình cải cách thuế đã được Chính phủ thông qua thì đến năm 2007 cơ chế tự khai, tự nộp sẽ được áp dụng rộng rãi. Để cơ chế tự khai, tự nộp được thành công thì một trong những yếu tố quan trọng là văn bản pháp lý về thuế rõ ràng, dễ hiểu, tránh trường hợp hiểu theo 2 hướng khác nhau gây khó khăn cho đối tượng nộp thuế và cả cơ quan thuế. Riêng đối với những vướng mắc nêu trên của thuế thu nhập đối với có thu nhập cao thì Bộ tài chính cần sớm có văn bản hướng dẫn cụ thể hơn, rõ ràng hơn để đối tượng nộp thuế cũng như cơ quan thuế có thể hiểu, chấp hành tốt luật thuế.

(Tiếp theo trang 34)

Xử lý chênh lệch tỷ giá ...

(1) Chênh lệch tỷ giá ngoại tệ của các khoản đầu tư xây dựng phát sinh trước thời điểm đưa công trình vào sử dụng không được tính vào chi phí SXKD theo Quy chế được hiểu như thế nào? Có phải là lỗ tỷ giá giai đoạn trước hoạt động và có bao gồm các khoản lỗ tỷ giá trước khi đưa công trình vào sử dụng của doanh nghiệp đang hoạt động? Điều này cả Quy chế và thông tư 33 đều không hướng dẫn cụ thể.

(2) Theo VAS 10 thì cho dù lỗ tỷ giá ở giai đoạn trước hoạt động được phản ánh lũy kế trên bảng cân đối kế toán nhưng cũng sẽ được tính vào chi phí khi công ty bắt đầu đi vào hoạt động. Mặt khác điểm 4.2 phần A chương II của thông tư 33 hướng dẫn xử lý chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ và đánh giá lại số dư nợ ngoại tệ phải trả cuối năm tài chính cũng chia thành 2 giai đoạn với phương pháp xử lý gần giống với VAS 10 nhưng cũng chỉ đề cập

đến việc xử lý chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư cuối năm tài chính các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ. Như vậy các khoản lỗ tỷ giá do đánh giá lại số dư cuối năm tài chính của các tài khoản vốn bằng tiền, phải thu có gốc ngoại tệ có được chia thành 2 giai đoạn để xử lý như đối với các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ?

d. Trường hợp hạch toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư các khoản nợ phải trả vào chi phí làm cho kết quả kinh doanh bị lỗ thì Quy chế cho phép công ty nhà nước 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 ngoại tệ phải trả trong năm đó. Trong khi đó, VAS 10 yêu cầu tất cả các khoản lỗ tỷ giá của doanh nghiệp đang hoạt động đều phải hạch toán ngay vào chi phí tài chính trong kỳ.

Khi xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán chúng ta đã khẳng định chuẩn mực kế toán được áp dụng đối với tất cả các doanh

ng nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước. Do đó, nếu một số nội dung hướng dẫn thực hiện quy chế quản lý tài chính của các công ty nhà nước có sự khác biệt với các chuẩn mực kế toán thì sẽ tạo ra một mặt bằng pháp lý không đồng nhất giữa các loại hình doanh nghiệp. Điều này Bộ tài chính đã cố gắng xóa bỏ trong thời gian gần đây. Mặt khác, ngay các công ty nhà nước cũng sẽ lúng túng khi xác định cơ sở pháp lý để xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có liên quan. Do đó, Bộ tài chính cần sớm có những hướng dẫn bổ sung việc xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh tại các công ty nhà nước. Theo ý kiến của chúng tôi các nội dung hướng dẫn thực hiện quy chế quản lý tài chính của các công ty nhà nước nói chung và hướng dẫn xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái nói riêng cần rõ ràng, cụ thể và đặc biệt là không nên có sự khác biệt với các chuẩn mực kế toán đã ban hành.