

Phụ lục II

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 04

ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOẠI

(Kèm theo Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/06/2024 của Bộ Tài chính)

GIỚI THIỆU

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 04 “*Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 4 “*Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 không quy định những nội dung của chuẩn mực kế toán công quốc tế số 4 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 4 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2000, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2022, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 4. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 (năm 2024), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Công cụ tài chính: Ghi nhận và xác định giá trị	3, 4, 5
2	Báo cáo tài chính riêng	16
3	Báo cáo tài chính hợp nhất	41, 43, 44
4	Đầu tư vào đơn vị liên doanh, liên kết	44

VPSAS 04 - ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/06/2024 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 14/06/2024, được áp dụng từ ngày 14/06/2024.

Các chuẩn mực có cùng ngày hiệu lực, gồm:

- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03: Các chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót ;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19: Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32: Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43: Thuê tài sản.*

VPSAS 04 – ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOẠI

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 “Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 59. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1 - 13
Mục đích.....	1 - 2
Phạm vi	3 - 7
Các định nghĩa	8 - 13
Đồng tiền chức năng	9 - 10
Các khoản mục tiền tệ	11
Đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài	12 - 13
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	14 - 58
Tóm tắt phương pháp tiếp cận theo yêu cầu của Chuẩn mực này	14 - 16
Báo cáo các giao dịch ngoại tệ theo đồng tiền chức năng.....	17 - 34
Ghi nhận ban đầu.....	17 - 21
Báo cáo tại ngày kết thúc kỳ kế toán.....	22 - 25
Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái.....	26 - 31
Thay đổi đồng tiền chức năng.....	32 - 34
Sử dụng đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng.....	35 - 51
Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo.....	35 - 39
Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo đối với hoạt động nước ngoài.....	40 - 45
Thanh lý toàn bộ hoặc thanh lý một phần hoạt động nước ngoài.....	46 - 51
Ảnh hưởng về thuế của chênh lệch tỷ giá hối đoái.....	52
Trình bày thông tin.....	53 - 59
Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế	

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định cách thức trình bày các giao dịch bằng ngoại tệ, các hoạt động nước ngoài trong báo cáo tài chính của đơn vị và cách thức chuyển đổi báo cáo tài chính sang đồng tiền báo cáo.
2. Các vấn đề chính trong chuẩn mực này là tỷ giá hối đoái nào được sử dụng và cách thức trình bày ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái trên báo cáo tài chính.

Phạm vi

3. **Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này trong các trường hợp sau:**
 - (a) **Kế toán các giao dịch và số dư bằng ngoại tệ, ngoại trừ các giao dịch và số dư của công cụ tài chính phái sinh thuộc phạm vi của chuẩn mực về công cụ tài chính.**
 - (b) **Chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của hoạt động nước ngoài để tổng hợp trong báo cáo tài chính của đơn vị theo phương pháp hợp nhất hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu; và**
 - (c) **Chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của một đơn vị sang đồng tiền báo cáo.**
4. Chuẩn mực này không áp dụng cho công cụ tài chính phái sinh bằng ngoại tệ thuộc phạm vi của chuẩn mực về công cụ tài chính. Tuy nhiên, chuẩn mực này được áp dụng khi đơn vị quy đổi các khoản mục liên quan đến công cụ tài chính phái sinh từ đồng tiền chức năng sang đồng tiền báo cáo.
5. Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán phòng ngừa rủi ro đối với các khoản mục ngoại tệ, bao gồm phòng ngừa cho các khoản đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài.
6. Chuẩn mực này áp dụng cho việc trình bày báo cáo tài chính của đơn vị theo đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng và đưa ra quy định để báo cáo tài chính này tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Chuẩn mực này yêu cầu các thông tin phải được thuyết minh rõ đối với việc chuyển đổi thông tin tài chính không phù hợp với quy định này.
7. Chuẩn mực này không áp dụng cho việc trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ đối với các dòng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ, hoặc việc quy đổi các dòng tiền của hoạt động nước ngoài (xem Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 “*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*”).

Các định nghĩa

8. **Các thuật ngữ được sử dụng trong chuẩn mực này được hiểu như sau:**

Các khoản mục tiền tệ là tiền đang nắm giữ, các khoản phải thu và nợ phải trả bằng một lượng tiền cố định hoặc có thể xác định được.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch phát sinh từ việc quy đổi một số lượng tiền từ đơn vị tiền tệ này sang đơn vị tiền tệ khác theo các tỷ giá hối đoái khác nhau.

Đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài là giá trị phần lợi ích của đơn vị báo cáo trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của hoạt động nước ngoài đó.

Đồng tiền báo cáo là đơn vị tiền tệ được sử dụng để trình bày báo cáo tài chính.

Đồng tiền chức năng là đơn vị tiền tệ được sử dụng chủ yếu trong các giao dịch kinh tế của đơn vị.

Hoạt động nước ngoài có thể là một đơn vị chịu kiểm soát, hoặc đơn vị liên kết, liên doanh, hoặc chi nhánh của đơn vị báo cáo, mà hoạt động đó được thực hiện ở nước ngoài hoặc sử dụng đơn vị tiền tệ khác với đơn vị báo cáo.

Ngoại tệ là một đơn vị tiền tệ không phải là đồng tiền chức năng của đơn vị.

Tỷ giá cuối kỳ là tỷ giá hối đoái giao ngay tại ngày kết thúc kỳ kế toán.

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

Tỷ giá hối đoái giao ngay là tỷ giá hối đoái trong giao dịch giao ngay.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.

Đồng tiền chức năng

9. Đồng tiền chức năng của đơn vị kế toán trong lĩnh vực công là đồng Việt Nam, ngoại trừ trường hợp đơn vị chủ yếu thu, chi bằng đồng tiền khác đồng Việt Nam và được pháp luật hoặc cơ quan có thẩm quyền cho phép lựa chọn đồng tiền đó làm đồng tiền chức năng.
10. Đồng tiền chức năng của đơn vị phản ánh các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính có liên quan đến đơn vị đó. Theo đó, khi đồng tiền chức năng đã được xác định thì sẽ không bị thay đổi trừ khi có sự thay đổi trong các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính đó.

Các khoản mục tiền tệ

11. Đặc điểm cơ bản của một khoản mục tiền tệ là quyền thu được (hoặc nghĩa vụ phải trả) một lượng tiền cố định hoặc có thể xác định được. Ví dụ, các khoản còn phải thu bằng tiền; các khoản nợ còn phải trả bằng tiền; các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng tiền; các khoản nhận đặt cọc, ký cược, ký quỹ và phải hoàn trả bằng tiền. Ngược lại, đặc điểm cơ bản của một khoản mục phi tiền tệ là không có quyền thu được (hoặc phải trả) một lượng

tiền cố định hoặc có thể xác định được. Ví dụ, các khoản trả trước cho hàng hóa và dịch vụ; lợi thế thương mại; tài sản vô hình; hàng tồn kho; bất động sản, nhà xưởng và thiết bị; các khoản dự phòng phải trả sẽ được thanh toán bằng việc chuyển giao tài sản phi tiền tệ.

Đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài

12. Đơn vị có thể phát sinh các khoản mục tiền tệ là khoản phải thu từ hoạt động nước ngoài hoặc khoản phải trả cho hoạt động nước ngoài. Trường hợp việc thanh toán khoản phải thu hoặc phải trả nêu trên không được lên kế hoạch cũng như không có khả năng xảy ra trong tương lai gần thì khoản mục đó là một phần của khoản đầu tư thuần của đơn vị vào hoạt động nước ngoài và được kế toán theo hướng dẫn tại đoạn 30 và 31 của chuẩn mực này. Các khoản mục tiền tệ này có thể bao gồm các khoản phải thu hoặc cho vay dài hạn, không bao gồm các khoản phải thu thương mại hoặc phải trả thương mại.
13. Đơn vị có khoản mục tiền tệ là khoản phải thu từ hoạt động nước ngoài hoặc phải trả cho hoạt động nước ngoài được đề cập trong đoạn 12 có thể là đơn vị chịu kiểm soát trong đơn vị kinh tế. Ví dụ, một đơn vị có hai đơn vị chịu kiểm soát là A và B, trong đó đơn vị B là hoạt động nước ngoài. Trường hợp đơn vị A cho đơn vị B vay một khoản tiền và việc thanh toán khoản vay này không được lên kế hoạch cũng như không có khả năng xảy ra trong tương lai gần thì khoản phải thu của đơn vị A đối với đơn vị B là một phần của khoản đầu tư thuần của đơn vị A vào đơn vị B.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Tóm tắt phương pháp tiếp cận theo yêu cầu của Chuẩn mực này

14. Trong quá trình lập báo cáo tài chính, mỗi đơn vị dù là đơn vị độc lập, đơn vị có các hoạt động nước ngoài (ví dụ, đơn vị kiểm soát), hay đơn vị là hoạt động nước ngoài (ví dụ, đơn vị chịu kiểm soát hoặc chi nhánh) đều phải xác định đồng tiền chức năng của mình theo quy định tại đoạn 9 - 10. Đơn vị phải quy đổi các khoản mục ngoại tệ sang đồng tiền chức năng và báo cáo ảnh hưởng của việc quy đổi này theo quy định tại đoạn 17 - 34 và đoạn 52.
15. Đơn vị báo cáo có thể bao gồm một số đơn vị riêng biệt, ví dụ một đơn vị kinh tế bao gồm một đơn vị kiểm soát và một hoặc nhiều đơn vị chịu kiểm soát; hoặc có thể có các khoản đầu tư vào các đơn vị liên kết hoặc các thoả thuận chung; hoặc có thể có các chi nhánh. Để tổng hợp báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo, báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của mỗi đơn vị riêng biệt cần phải được chuyển đổi sang đơn vị tiền tệ mà đơn vị báo cáo sử dụng để trình bày báo cáo tài chính. Chuẩn mực này cho phép đơn vị báo cáo có thể trình bày báo cáo tài chính bằng đơn vị tiền tệ khác đồng tiền chức năng. Báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của bất kỳ đơn vị riêng biệt nào trong đơn vị báo cáo mà đồng tiền chức năng của đơn vị riêng biệt đó khác với đồng tiền báo cáo phải được chuyển đổi theo quy định tại đoạn 35-52.
16. Chuẩn mực này cho phép một đơn vị độc lập khi lập báo cáo tài chính hoặc một

đơn vị khi lập báo cáo tài chính riêng theo chuẩn mực về báo cáo tài chính riêng (ví dụ, đơn vị kiểm soát) có thể trình bày báo cáo tài chính bằng đơn vị tiền tệ khác đồng tiền chức năng. Nếu đồng tiền báo cáo của đơn vị khác với đồng tiền chức năng thì báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của đơn vị đó phải được chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo theo quy định tại đoạn 35-52.

Báo cáo các giao dịch ngoại tệ theo đồng tiền chức năng

Ghi nhận ban đầu

17. Giao dịch ngoại tệ là giao dịch được xác định bằng ngoại tệ hoặc yêu cầu thanh toán bằng ngoại tệ, ví dụ các giao dịch phát sinh khi đơn vị:
 - (a) Mua hoặc bán hàng hóa hoặc dịch vụ mà giá cả được xác định bằng đồng ngoại tệ;
 - (b) Vay hoặc cho vay các khoản tiền mà số tiền phải trả hoặc số tiền phải thu được xác định bằng đồng ngoại tệ; hoặc
 - (c) Mua sắm hoặc thanh lý tài sản được xác định bằng đồng ngoại tệ; phát sinh hoặc thanh toán các nghĩa vụ nợ được xác định bằng đồng ngoại tệ.
18. **Giao dịch ngoại tệ phải được ghi nhận ban đầu theo đồng tiền chức năng, giá trị được xác định bằng cách áp dụng tỷ giá hối đoái giao ngay giữa đồng tiền chức năng và đồng ngoại tệ tại ngày giao dịch.**
19. Ngày giao dịch là ngày mà giao dịch lần đầu tiên thỏa mãn điều kiện ghi nhận theo quy định của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Do thực tiễn hoạt động, đơn vị có thể sử dụng tỷ giá hạch toán gần đúng với tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch. Ví dụ, tỷ giá bình quân tuần hoặc tỷ giá bình quân tháng của ngoại tệ có thể được sử dụng cho tất cả các giao dịch phát sinh bằng loại ngoại tệ đó trong cả tuần hoặc cả tháng đó. Tuy nhiên, việc áp dụng tỷ giá bình quân cả kỳ sẽ không phù hợp nếu tỷ giá hối đoái có sự biến động đáng kể.
20. Khi đơn vị phát sinh việc trả trước/nhận trước bằng ngoại tệ, đơn vị thường ghi nhận tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ trước khi ghi nhận tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan. Tài sản, chi phí, hoặc doanh thu có liên quan (hoặc một phần của chúng) là giá trị được ghi nhận khi áp dụng các chuẩn mực kế toán công Việt Nam phù hợp, điều này dẫn đến việc dừng ghi nhận tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ phát sinh từ các khoản thanh toán trước. Việc áp dụng chuẩn mực này cho các giao dịch và khoản thanh toán trước bằng ngoại tệ như sau:
 - (a) Ngoại trừ trường hợp tại điểm (b) đoạn này, khi dừng ghi nhận tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ phát sinh từ các khoản thanh toán trước để ghi nhận ban đầu tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan (hoặc một phần của chúng), ngày giao dịch để xác định tỷ giá hối đoái áp dụng cho ghi nhận ban đầu tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan (hoặc một phần của chúng) là ngày mà đơn vị ghi nhận ban đầu tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ từ việc trả trước/nhận trước. Nếu có nhiều khoản trả trước/nhận trước, đơn

vị phải xác định ngày giao dịch của mỗi khoản trả trước/nhận trước đó.

(b) Các quy định tại điểm (a) đoạn này không áp dụng trong trường hợp đơn vị xác định giá trị tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan khi ghi nhận ban đầu:

(i) Theo giá trị hợp lý; hoặc

(ii) Theo giá trị hợp lý của khoản chi ra hoặc nhận về tại ngày khác với ngày ghi nhận ban đầu của tài sản phi tiền tệ hoặc nợ phải trả phi tiền tệ phát sinh từ khoản thanh toán trước (ví dụ, xác định giá trị của lợi thế thương mại).

21. Sự thay đổi tỷ giá hối đoái có thể có ảnh hưởng đến các khoản mục tiền và tương đương tiền bằng ngoại tệ đơn vị đang nắm giữ hoặc đến hạn. Việc trình bày các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đối với các khoản mục này được quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02. Mặc dù các khoản chênh lệch tỷ giá này không phải dòng tiền, nhưng ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá đối với tiền và tương đương tiền bằng ngoại tệ đang nắm giữ hoặc đến hạn được trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhằm đối chiếu số tiền và tương đương tiền đầu kỳ và cuối kỳ. Các khoản chênh lệch này được trình bày riêng biệt với dòng tiền từ hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính và bao gồm cả những khoản chênh lệch (nếu có) phát sinh do việc đơn vị trình bày các dòng tiền từ các hoạt động theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ.

Báo cáo tại ngày kết thúc kỳ kế toán

22. **Tại ngày kết thúc kỳ kế toán:**

(a) **Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được quy đổi theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ; và**

(b) **Các khoản mục phi tiền tệ được ghi nhận theo giá gốc bằng ngoại tệ phải được quy đổi theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch.**

23. Giá trị ghi sổ của các khoản mục được xác định kết hợp với quy định của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có liên quan. Ví dụ, bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được xác định theo quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*”. Nếu giá trị khoản mục được xác định bằng ngoại tệ thì phải được quy đổi sang đồng tiền chức năng theo quy định của chuẩn mực này.

24. Giá trị ghi sổ của một số khoản mục được xác định bằng cách so sánh hai hay nhiều giá trị với nhau. Ví dụ, giá trị ghi sổ của hàng tồn kho là giá trị thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “*Hàng tồn kho*”. Khi các tài sản là tài sản phi tiền tệ và được xác định bằng ngoại tệ thì giá trị ghi sổ được xác định bằng cách so sánh:

(a) Giá gốc được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giá trị đó được xác định (ví dụ, tỷ giá được xác định tại ngày giao dịch); và

- (b) Giá trị thuần có thể thực hiện được được quy đổi phù hợp theo tỷ giá tại ngày giá trị đó được xác định (ví dụ, tỷ giá cuối kỳ tại ngày kết thúc kỳ kế toán).

Ảnh hưởng của việc so sánh này có thể dẫn đến một khoản lỗ được ghi nhận theo đồng tiền chức năng, nhưng sẽ không được ghi nhận theo ngoại tệ hoặc ngược lại.

25. Khi có nhiều tỷ giá hối đoái khác nhau, tỷ giá được sử dụng là tỷ giá mà các dòng tiền dự kiến trong tương lai sẽ phát sinh liên quan đến khoản thanh toán cho khoản mục, với giả định dòng tiền đó phát sinh tại ngày xác định giá trị của khoản mục.

Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái

26. Như đã đề cập trong đoạn 5, chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán phòng ngừa rủi ro đối với các khoản mục ngoại tệ.
27. **Chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc thanh toán các khoản mục tiền tệ, hoặc quy đổi các khoản mục tiền tệ theo các tỷ giá khác với tỷ giá được ghi nhận ban đầu trong kỳ kế toán, hoặc trong báo cáo tài chính kỳ trước phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ phát sinh, ngoại trừ các quy định tại đoạn 30.**
28. Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch 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. Khi giao dịch được thanh toán trong cùng một kỳ kế toán mà nó phát sinh, thì tất cả chênh lệch tỷ giá được ghi nhận vào kỳ đó. Tuy nhiên, nếu giao dịch được thanh toán trong kỳ kế toán sau, chênh lệch tỷ giá được ghi nhận trong từng kỳ tính đến ngày thanh toán được xác định bằng sự thay đổi của tỷ giá hối đoái trong mỗi kỳ.
29. Việc trình bày các thay đổi của tỷ giá hối đoái trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ đã được đề cập trong đoạn 21.
30. **Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ một khoản mục tiền tệ là một phần khoản đầu tư thuần của đơn vị báo cáo vào hoạt động nước ngoài (xem đoạn 12) phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trên báo cáo tài chính riêng của đơn vị báo cáo hoặc báo cáo tài chính riêng lẻ của hoạt động nước ngoài, tùy từng trường hợp cụ thể. Trên báo cáo tài chính tổng hợp số liệu của cả hoạt động nước ngoài và đơn vị báo cáo (ví dụ, báo cáo tài chính hợp nhất trong đó hoạt động nước ngoài là một đơn vị chịu kiểm soát), các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đó phải được ghi nhận ban đầu là một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và khi thanh lý khoản đầu tư thuần thì được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt theo quy định của đoạn 46.**
31. Đối với một khoản mục tiền tệ là một phần của khoản đầu tư thuần của đơn vị báo cáo vào hoạt động nước ngoài:

- (a) Nếu được xác định theo đồng tiền chức năng của đơn vị báo cáo, thì chênh lệch tỷ giá hối đoái sẽ phát sinh trên báo cáo tài chính riêng lẻ của hoạt động nước ngoài theo quy định tại đoạn 27.
- (b) Nếu được xác định theo đồng tiền chức năng của hoạt động nước ngoài, thì chênh lệch tỷ giá sẽ phát sinh trên báo cáo tài chính riêng của đơn vị báo cáo theo quy định tại đoạn 27.
- (c) Nếu được xác định theo đồng tiền không phải đồng tiền chức năng của đơn vị báo cáo hoặc hoạt động nước ngoài, thì chênh lệch tỷ giá sẽ phát sinh trên cả báo cáo tài chính riêng của đơn vị báo cáo và báo cáo tài chính riêng lẻ của hoạt động nước ngoài theo quy định tại đoạn 27.

Các khoản chênh lệch tỷ giá này đều được tái phân loại như một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu trên báo cáo tài chính tổng hợp số liệu của cả đơn vị báo cáo và hoạt động nước ngoài, ví dụ báo cáo tài chính mà hoạt động nước ngoài được hợp nhất hoặc được kế toán bằng phương pháp vốn chủ sở hữu.

Thay đổi đồng tiền chức năng

- 32. **Trường hợp đơn vị được phép thay đổi đồng tiền chức năng, đơn vị áp dụng phi hồi tố khi chuyển đổi sang đồng tiền chức năng mới kể từ ngày thay đổi.**
- 33. Theo quy định tại đoạn 10, đồng tiền chức năng của một đơn vị phản ánh các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính có liên quan đến đơn vị đó. Theo đó, đồng tiền chức năng chỉ được thay đổi khi có sự thay đổi của các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính đó. Ví dụ, sự thay đổi của đơn vị tiền tệ có ảnh hưởng chính đến giá bán hoặc dự phòng phải trả của hàng hóa và dịch vụ có thể dẫn đến sự thay đổi đồng tiền chức năng của đơn vị đó.
- 34. Ảnh hưởng của việc thay đổi đồng tiền chức năng được áp dụng phi hồi tố. Cụ thể, đơn vị phải quy đổi tất cả các khoản mục sang đồng tiền chức năng mới theo tỷ giá hối đoái tại ngày thay đổi. Giá trị các khoản mục phi tiền tệ sau khi được quy đổi được xử lý như là giá gốc của các khoản mục này. Các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc quy đổi hoạt động nước ngoài trước đó đã được phân loại là tài sản ròng/vốn chủ sở hữu theo quy định tại đoạn 30 và 36(c) không được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt cho đến khi hoạt động nước ngoài bị thanh lý.

Sử dụng đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng

Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo

- 35. Nếu đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng của đơn vị, đơn vị phải chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính sang đồng tiền báo cáo. Ví dụ, khi một đơn vị kinh tế gồm nhiều đơn vị riêng biệt với các đồng tiền chức năng khác nhau, thì báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của mỗi đơn vị cần được thể hiện bằng cùng một đồng tiền báo

cáo theo quy định để có thể lập được báo cáo tài chính hợp nhất.

- 36. Báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của đơn vị phải được chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng theo các nguyên tắc sau:**
- (a) Tài sản và nợ phải trả trên báo cáo tình hình tài chính (bao gồm cả số liệu so sánh) phải được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ của kỳ lập báo cáo tình hình tài chính;**
 - (b) Doanh thu và chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động (bao gồm cả số liệu so sánh) phải được quy đổi theo các tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh các giao dịch; và**
 - (c) Tất cả các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do việc quy đổi được ghi nhận là một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.**
37. Khi quy đổi các dòng tiền, tức là các khoản thu và các khoản chi bằng tiền, của hoạt động nước ngoài để hợp nhất vào báo cáo lưu chuyển tiền tệ của đơn vị thì đơn vị phải tuân thủ các quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 quy định các dòng tiền của một đơn vị chịu kiểm soát thỏa mãn định nghĩa hoạt động nước ngoài phải được quy đổi theo tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo và ngoại tệ tại thời điểm phát sinh các dòng tiền. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 cũng quy định việc trình bày các khoản lãi/lỗ chưa thực hiện do thay đổi tỷ giá đối với các khoản tiền và tương đương tiền có gốc ngoại tệ đang được đơn vị nắm giữ hoặc đến kỳ đáo hạn.
38. Do thực tiễn hoạt động, đơn vị có thể sử dụng tỷ giá hạch toán gần đúng với tỷ giá tại thời điểm phát sinh giao dịch. Ví dụ, đơn vị có thể sử dụng tỷ giá bình quân trong kỳ để quy đổi các khoản mục doanh thu và chi phí. Tuy nhiên, nếu tỷ giá hối đoái có sự biến động đáng kể thì việc áp dụng tỷ giá bình quân trong kỳ là không phù hợp.
39. Các khoản chênh lệch tỷ giá đề cập trong đoạn 36(c) phát sinh từ:
- (a) Quy đổi các khoản doanh thu và chi phí theo tỷ giá hối đoái tại ngày phát sinh giao dịch và quy đổi các khoản tài sản và nợ phải trả theo tỷ giá cuối kỳ. Các khoản chênh lệch tỷ giá này phát sinh đối với cả các khoản mục doanh thu và chi phí được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt và các khoản mục được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.
 - (b) Quy đổi tài sản ròng/vốn chủ sở hữu đầu kỳ theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ mà tỷ giá này khác với tỷ giá hối đoái cuối kỳ trước.

Do những thay đổi tỷ giá hối đoái này có ảnh hưởng ít hoặc không ảnh hưởng trực tiếp đến dòng tiền từ các hoạt động trong hiện tại và tương lai, các khoản chênh lệch tỷ giá này không được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt. Trường hợp hợp nhất hoạt động nước ngoài không thuộc sở hữu toàn bộ của đơn vị báo

cáo, phần chênh lệch tỷ giá lũy kế phát sinh từ việc quy đổi phần lợi ích tương ứng với bên thiếu số được phân bổ và ghi nhận vào lợi ích của bên không kiểm soát trên báo cáo tình hình tài chính hợp nhất.

Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo đối với hoạt động nước ngoài

40. Các đoạn 41-45 bổ sung nội dung cho các đoạn 35-39, áp dụng khi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của hoạt động nước ngoài được chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo nhằm mục đích hợp nhất báo cáo tài chính hoặc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.
41. Việc hợp nhất báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của một hoạt động nước ngoài vào báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo được thực hiện theo trình tự hợp nhất thông thường. Ví dụ, loại trừ các số dư và giao dịch nội bộ của đơn vị kinh tế theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính hợp nhất.
42. Tuy nhiên, tài sản tiền tệ (hoặc nợ phải trả) nội bộ của đơn vị kinh tế, dù ngắn hạn hay dài hạn, không thể bị loại trừ cho khoản nợ phải trả (hoặc tài sản) nội bộ tương ứng của đơn vị kinh tế đó mà không chỉ ra kết quả của sự biến động tiền tệ trên báo cáo tài chính hợp nhất. Điều này là do các khoản mục tiền tệ (a) trình bày cam kết chuyển đổi từ đơn vị tiền tệ này thành đơn vị tiền tệ khác và (b) mang lại cho đơn vị báo cáo một khoản lỗ hoặc lãi thông qua sự biến động tiền tệ đó. Theo đó, trên báo cáo tài chính hợp nhất của đơn vị báo cáo, các khoản chênh lệch tỷ giá này tiếp tục được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt hoặc được ghi nhận vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu (nếu phát sinh từ các trường hợp được đề cập trong đoạn 30) cho đến khi hoạt động nước ngoài bị thanh lý.
43. Khi báo cáo tài chính của hoạt động nước ngoài được lập tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị báo cáo, hoạt động nước ngoài thường phải lập thêm một báo cáo bổ sung cùng ngày với báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính hợp nhất quy định về trường hợp kỳ báo cáo của đơn vị kiểm soát khác với kỳ báo cáo của đơn vị chịu kiểm soát. Trường hợp có sự khác biệt về ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị báo cáo và hoạt động nước ngoài nhưng hoạt động nước ngoài không lập báo cáo bổ sung cùng ngày với báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo, tài sản và nợ phải trả của hoạt động nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày kết thúc kỳ kế toán của hoạt động nước ngoài.
44. Các điều chỉnh được thực hiện đối với những thay đổi đáng kể về tỷ giá hối đoái cho đến ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị báo cáo theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính hợp nhất. Cách tiếp cận tương tự được sử dụng để áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu cho các đơn vị liên doanh, liên kết theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về đầu tư vào đơn vị liên doanh, liên kết.
45. **Bất kỳ khoản lợi thế thương mại nào phát sinh từ việc mua lại một hoạt**

động nước ngoài và bất kỳ điều chỉnh giá trị hợp lý nào đối với giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả phát sinh từ việc mua lại hoạt động nước ngoài đó phải được xử lý như tài sản và nợ phải trả của hoạt động nước ngoài. Do đó, các khoản này được thể hiện theo đồng tiền chức năng của hoạt động nước ngoài và được quy đổi theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ theo quy định tại đoạn 36.

Thanh lý toàn bộ hoặc thanh lý một phần hoạt động nước ngoài

46. **Khi thanh lý toàn bộ hoạt động nước ngoài, giá trị lũy kế của các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái liên quan đến hoạt động nước ngoài đó và được trình bày lũy kế trong một phần riêng biệt của tài sản ròng/vốn chủ sở hữu sẽ được phân loại lại thành thặng dư hoặc thâm hụt khi lãi hoặc lỗ từ việc thanh lý được ghi nhận (xem Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “Trình bày báo cáo tài chính”).**
47. Ngoài trường hợp thanh lý toàn bộ lợi ích của đơn vị báo cáo đối với hoạt động nước ngoài, các giao dịch thanh lý một phần sau đây được kế toán như là thanh lý toàn bộ:
 - (a) Khi việc thanh lý một phần dẫn đến mất quyền kiểm soát đối với đơn vị chịu kiểm soát có hoạt động nước ngoài, kể cả sau khi thanh lý một phần đơn vị vẫn còn giữ lợi ích không kiểm soát đối với đơn vị chịu kiểm soát trước đây; và
 - (b) Khi lợi ích còn lại sau thanh lý một phần lợi ích trong thỏa thuận chung hoặc thanh lý một phần lợi ích trong đơn vị liên kết có hoạt động nước ngoài giảm xuống là tài sản tài chính có hoạt động nước ngoài.
48. Khi thanh lý toàn bộ đơn vị chịu kiểm soát có hoạt động nước ngoài, giá trị lũy kế của các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái liên quan đến hoạt động nước ngoài thuộc về lợi ích của bên không kiểm soát sẽ được chuyển trực tiếp vào thặng dư/thâm hụt lũy kế.
49. **Khi thanh lý một phần đơn vị chịu kiểm soát có hoạt động nước ngoài, đơn vị sẽ tính lại tỷ lệ tương ứng số lũy kế của các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong một phần riêng biệt của tài sản ròng/vốn chủ sở hữu đối với lợi ích của bên không kiểm soát trong hoạt động nước ngoài đó. Trong bất kỳ trường hợp thanh lý một phần nào khác của hoạt động nước ngoài, đơn vị sẽ chỉ chuyển vào thặng dư/thâm hụt lũy kế phần tương ứng trong phạm vi số lũy kế của chênh lệch tỷ giá hối đoái được tích lũy trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.**
50. Việc thanh lý một phần lợi ích của đơn vị trong hoạt động nước ngoài là bất kỳ sự giảm sút nào trong lợi ích sở hữu của đơn vị trong hoạt động nước ngoài, ngoại trừ trường hợp giảm được coi như thanh lý toàn bộ quy định tại đoạn 47.
51. Đơn vị có thể thanh lý toàn bộ hoặc thanh lý một phần lợi ích của mình trong hoạt động nước ngoài thông qua giao dịch bán, giải thể, hoàn trả số vốn đã góp hoặc từ bỏ tất cả hoặc một phần lợi ích của đơn vị đó. Việc thanh toán cổ tức

hoặc các khoản phân phối tương tự chỉ được coi là một phần của quá trình thanh lý khi nó là một khoản thu hồi vốn đầu tư. Ví dụ, khi cổ tức hoặc các khoản phân phối tương tự được trả từ khoản thặng dư đã có trước ngày đầu tư. Việc ghi giảm giá trị ghi sổ của hoạt động nước ngoài, do các khoản lỗ của chính hoạt động nước ngoài đó hoặc do sự suy giảm giá trị được ghi nhận bởi đơn vị nắm giữ lợi ích, không cấu thành nên giao dịch thanh lý một phần. Theo đó, không có phần lãi hoặc lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái hoãn lại nào được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt tại thời điểm ghi giảm giá trị.

Ảnh hưởng về thuế của chênh lệch tỷ giá hối đoái

52. Đối với các đơn vị báo cáo phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp thì việc xử lý (a) các ảnh hưởng về thuế liên quan đến các khoản lãi và lỗ từ các giao dịch bằng ngoại tệ và (b) các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong quá trình chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của một đơn vị (bao gồm cả hoạt động nước ngoài) sang một đơn vị tiền tệ khác thực hiện theo quy định về thuế thu nhập doanh nghiệp và kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp.

Trình bày thông tin

53. Trong đoạn 55, 57, 58 và 59 đề cập đến “đồng tiền chức năng”, trong trường hợp một đơn vị kinh tế thì áp dụng đồng tiền chức năng của đơn vị kiểm soát.
54. Đơn vị cần thuyết minh:
- (a) Số chênh lệch tỷ giá được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ; và
 - (b) Chênh lệch tỷ giá thuần được phân loại là một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và đối chiếu số đầu kỳ và số cuối kỳ của các khoản chênh lệch tỷ giá này.
55. Khi đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng, thì việc này phải được trình bày đồng thời với việc thuyết minh đồng tiền chức năng và lý do sử dụng đồng tiền báo cáo khác.
56. Khi có sự thay đổi đồng tiền chức năng của đơn vị báo cáo hoặc của hoạt động nước ngoài trọng yếu thì đơn vị phải trình bày việc này và lý do thay đổi đồng tiền chức năng.
57. Khi đơn vị trình bày báo cáo tài chính theo đồng tiền khác với đồng tiền chức năng, báo cáo tài chính được coi là tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam chỉ khi đơn vị tuân thủ các yêu cầu của từng chuẩn mực có liên quan, bao gồm cả quy định về phương pháp chuyển đổi tại đoạn 36 của chuẩn mực này.
58. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể trình bày báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính khác của mình bằng một đơn vị tiền tệ không phải là đồng tiền chức năng dù không đáp ứng được các quy định của đoạn 57. Ví dụ, đơn vị

có thể chỉ quy đổi sang đơn vị tiền tệ khác đối với một số khoản mục nhất định trên báo cáo tài chính của mình; hoặc đơn vị có thể chuyển đổi báo cáo tài chính sang một đơn vị tiền tệ khác bằng cách quy đổi tất cả các khoản mục theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ gần nhất. Việc chuyển đổi này không phù hợp với các chuẩn mực kế toán công Việt Nam và đơn vị phải trình bày thông tin như quy định trong đoạn 59.

- 59. Khi đơn vị trình bày báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính theo một đơn vị tiền tệ khác với đồng tiền chức năng hoặc đồng tiền báo cáo của mình và không đáp ứng các yêu cầu của đoạn 57, đơn vị phải:**
- (a) Xác định rõ ràng các thông tin này chỉ là thông tin bổ sung để phân biệt với các thông tin tuân thủ với các chuẩn mực kế toán công Việt Nam;**
 - (b) Thuyết minh đơn vị tiền tệ được dùng để trình bày các thông tin bổ sung; và**
 - (c) Thuyết minh đồng tiền chức năng và phương pháp quy đổi tiền tệ được sử dụng để xác định các thông tin bổ sung.**

**Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam
so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế**

Số hiệu VPSAS 04	Số hiệu IPSAS 4
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	8
7	9
8	10
9	11, 12, 13, 14
10	15
11	17
12	18
13	19
14	20
15	21
16	22
17	23
18	24
19	25
20	Phụ lục A
21	26
22	27
23	28
24	29
25	30
26	31
27	32
28	33
29	34
30	37

Số hiệu VPSAS 04	Số hiệu IPSAS 4
31	38
32	40
33	41
34	42
35	43
36	44
37	45
38	46
39	47
40	50
41	51
42	52
43	53, 54
44	55
45	56
46	57
47	57A
48	57B
49	57C
50	57D
51	58
52	59
53	60
54	61
55	62
56	63
57	64
58	65
59	66