

# ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN HIỆN HÀNH CHO HOẠT ĐỘNG NHẬP KHẨU HÀNG HÓA TẠI CÁC DOANH NGHIỆP

● ĐỖ THỊ THANH TÂM

## TÓM TẮT:

Hoạt động kinh doanh nhập khẩu đã và đang trở thành một bộ phận không thể thiếu trong quá trình xây dựng và phát triển kinh tế của nước ta. Kết quả này có được là một phần nhờ vào công tác kế toán được tổ chức hợp lý, đạt hiệu quả cao. Tổ chức công tác kế toán các nghiệp vụ nhập khẩu hàng hóa nhất quán, chặt chẽ, xuyên suốt các quá trình mua bán và dự trữ hàng hóa giúp cho doanh nghiệp xác định đúng đắn các khoản chi phí và thu nhập, tăng cường tốc độ và hiệu quả của quá trình lưu chuyển hàng hóa.

Bài viết tập trung phân tích về áp dụng chuẩn mực kế toán hiện hành cho hoạt động nhập khẩu hàng hóa tại các doanh nghiệp.

**Từ khóa:** Chuẩn mực kế toán, nhập khẩu, doanh nghiệp kinh doanh.

## I. Sự cần thiết của hoạt động nhập khẩu

Nhập khẩu là một hoạt động quan trọng của ngoại thương. Nhập khẩu tác động một cách trực tiếp và quyết định đến sản xuất và đời sống trong nước; nhập khẩu để bổ sung các hàng hóa trong nước không sản xuất được, hoặc sản xuất không đáp ứng đủ nhu cầu; nhập khẩu còn để thay thế những hàng hóa mà nếu sản xuất trong nước sẽ không có lợi bằng. Hai mặt nhập khẩu bổ sung và nhập khẩu thay thế nếu được thực hiện tốt sẽ tác động tích cực đến sự phát triển cân đối nền kinh tế quốc dân.

Nhập khẩu tạo điều kiện thúc đẩy nhanh quá trình xây dựng cơ sở vật chất kỹ thuật, chuyển dịch cơ cấu kinh tế theo hướng từng bước công nghiệp hóa đất nước, đuổi kịp các nước tiên tiến, bổ sung kịp thời những mặt mắt cân đối của nền kinh tế, đảm bảo phát triển kinh tế cân đối ổn định.

Nhập khẩu góp phần cải thiện, nâng cao mức sống của nhân dân, vì nhập khẩu vừa thỏa mãn nhu cầu trực tiếp của nhân dân về hàng tiêu dùng,

vừa đảm bảo đầu vào cho sản xuất, tạo việc làm ổn định cho người lao động.

Nhập khẩu có vai trò tích cực trong việc thúc đẩy xuất khẩu. Sự tác động này thể hiện ở chỗ xuất khẩu tạo đầu vào cho sản xuất hàng xuất khẩu, tạo môi trường thuận lợi cho việc xuất khẩu hàng hóa sản xuất được trong nước ra nước ngoài, đặc biệt là nước đối tác mà mình đã nhập hàng của họ.

Tóm lại, hoạt động nhập khẩu tạo cầu nối giữa nền kinh tế trong nước với nền kinh tế thế giới, biến nền kinh tế thế giới thành nơi cung cấp các yếu tố đầu vào và tiêu thụ các yếu tố đầu ra cho nền kinh tế quốc dân trong hệ thống kinh tế quốc tế.

## II. Kế toán nhập khẩu hàng hóa trong các doanh nghiệp kinh doanh hàng hóa nhập khẩu theo chế độ kế toán Việt Nam hiện hành

### 1. Các nguyên tắc kế toán áp dụng trong kế toán nhập khẩu hàng hóa

Nguyên tắc hạch toán ngoại tệ

Về nguyên tắc, khi phát sinh các nghiệp vụ liên

quan đến ngoại tệ, doanh nghiệp phải quy đổi ngoại tệ ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế để ghi sổ kế toán.

- Đối với tài khoản doanh thu, hàng tồn kho, chi phí, TSCĐ và bên Nợ tài khoản vốn bằng tiền khi phát sinh các nghiệp vụ bằng ngoại tệ phải quy đổi ra tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá giao dịch bình quân hoặc tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.

- Đối với bên Có tài khoản vốn bằng tiền khi phát sinh bằng ngoại tệ phải quy đổi ra tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá ghi sổ kế toán (tỷ giá bình quân gia quyền, tỷ giá thực tế đích danh, tỷ giá LIFO, tỷ giá FIFO).

- Đối với bên Có tài khoản Nợ phải trả, bên Nợ tài khoản phải thu khi phát sinh nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải quy đổi theo tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá giao dịch bình quân hoặc tỷ giá giao dịch thực tế.

- Đối với bên Nợ tài khoản Nợ phải trả, bên Có tài khoản nợ phải thu khi phát sinh nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải quy đổi theo tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá ghi sổ kế toán.

- Đối với các trường hợp mua, bán ngoại tệ bằng Đồng Việt Nam, kế toán ghi sổ theo tỷ giá thực tế mua, bán.

- Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục, tài khoản có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng tại thời điểm lập BCDKT.

- Chênh lệch TGHĐ phát sinh trong kỳ và chênh lệch đánh giá lại ngoại tệ cuối kỳ của hoạt động kinh doanh kể cả doanh nghiệp vừa có hoạt động kinh doanh vừa có hoạt động xây dựng cơ bản được ghi nhận ngay vào doanh thu hoặc chi phí tài chính trong kỳ.

Ngoài ra, nguyên tệ phải được theo dõi chi tiết trên TK 007 "ngoại tệ các loại" theo từng tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển" (khi tăng ghi Nợ, khi giảm ghi Có) và trên sổ kế toán chi tiết công nợ phải thu, phải trả (với nợ gốc ngoại tệ).

Nguyên tắc về xác định giá hàng nhập khẩu  
Giá thực tế hàng hóa nhập khẩu cũng bao gồm 2 bộ phận:

- Bộ phận trị giá mua của hàng hóa: Gồm giá mua của hàng hóa; các khoản thuế không được hoàn lại như thuế NK, thuế TTDB (nếu có) hoặc thuế GTGT nếu tính theo phương pháp trực tiếp; chi phí sơ chế, hoàn thiện, gia công, phí vận tải ngoài nước, phí bảo hiểm (nếu nhập khẩu theo điều kiện FOB) trừ (-) các khoản giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại được hưởng khi mua hàng.

+ Giá mua của hàng hóa: Là giá ghi trên hóa đơn do nhà xuất khẩu cung cấp được quy đổi ra tiền Việt Nam.

+ Thuế NK: Theo quy định của Luật thuế XNK hiện hành thì căn cứ tính thuế đối với hàng hoá áp dụng thuế suất theo tỷ lệ phần trăm là số lượng hàng hoá XNK và trị giá tính thuế. Đối với hàng hóa nhập khẩu là giá thực tế phải trả tính đến cửa khẩu nhập đầu tiên và được xác định bằng cách áp dụng tuần tự sáu phương pháp xác định trị giá tính thuế quy định sau đây:

\* Xác định trị giá tính thuế theo giá trị giao dịch.

\* Xác định trị giá tính thuế theo giá trị giao dịch của hàng nhập khẩu giống hệt.

\* Xác định trị giá tính thuế theo trị giá giao dịch của hàng nhập khẩu tương tự.

\* Xác định trị giá tính thuế theo trị giá khấu trừ.

\* Xác định trị giá tính thuế theo trị giá tính toán.

\* Xác định trị giá tính thuế theo phương pháp suy luận.

Trường hợp người khai hải quan có đề nghị bằng văn bản thì trình tự áp dụng các phương pháp xác định trị giá tính thuế trên đây có thể thay đổi cho nhau.

Thuế suất đối với hàng hóa nhập khẩu được quy định cụ thể cho từng mặt hàng, gồm thuế suất ưu đãi, thuế suất ưu đãi đặc biệt và thuế suất thông thường.

Số thuế nhập khẩu phải nộp	Số lượng đơn vị tính mặt hàng thuế NK ghi trong tờ khai hải quan	x	Trị giá tính thuế một đơn vị hàng hóa	x	Thuế suất của từng mặt hàng	(1.1)
----------------------------	--	---	---------------------------------------	---	-----------------------------	-------

+ Thuế TTĐB của hàng nhập khẩu:

Căn cứ tính thuế TTĐB là giá tính thuế của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế TTĐB và thuế suất thuế TTĐB.

$$\text{Thuế TTĐB phải nộp} = \text{Giá tính thuế TTĐB} \times \text{Thuế suất thuế TTĐB} \quad (1.2)$$

Trong đó: Giá tính thuế TTĐB đối với hàng nhập khẩu thuộc diện chịu thuế TTĐB gồm giá tính thuế NK cộng (+) thuế NK phải nộp. Nếu hàng nhập khẩu được miễn hoặc giảm thuế NK thì thuế NK được xác định trong giá tính thuế TTĐB theo số thuế NK còn phải nộp.

+ Thuế GTGT hàng nhập khẩu áp dụng theo phương pháp trực tiếp

$$\text{Thuế GTGT của hàng NK phải nộp} = \text{Giá nhập khẩu hàng hóa} + \text{Thuế NK và Thuế TTĐB phải nộp về hàng NK} \times \text{Thuế suất thuế GTGT} \quad (1.3)$$

- Bộ phận chi phí thu mua: Gồm các khoản chi phí vận chuyển, bốc dỡ, hao hụt trong định mức, công tác phí bộ phận thu mua, phí hải quan, phí kiểm định hàng hóa, phí thuê kho bãi,...

**2. Các chuẩn mực kế toán Việt Nam được áp dụng trong kế toán nhập khẩu hàng hóa.**

*Chuẩn mực hàng tồn kho (VAS 02)*

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 - Hàng tồn kho, ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ - BTC thì HTK được tính theo giá gốc. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được. Giá gốc HTK bao gồm: chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được HTK ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

- Chi phí mua: Gồm giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ (-) khỏi chi phí mua.

- Chi phí chế biến: Gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến sản phẩm sản xuất (chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh

trong quá trình chuyển hoá nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm).

- Chi phí liên quan trực tiếp khác: Bao gồm các khoản chi phí khác ngoài chi phí mua và chi phí chế biến HTK. Ví dụ như trong giá gốc thành phẩm có thể bao gồm chi phí thiết kế sản phẩm cho một đơn đặt hàng cụ thể.

Việc tính giá trị HTK được áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

- Phương pháp tính giá theo đích danh: Phương pháp này được áp dụng đối với doanh nghiệp có ít loại mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.

- Phương pháp bình quân gia quyền: Theo phương pháp này, giá trị của từng loại HTK được tính theo giá trị trung bình của từng loại HTK tương tự đầu kỳ và giá trị của từng loại HTK được mua hoặc sản xuất trong kỳ.

- Phương pháp nhập trước, xuất trước: Áp dụng dựa trên giả định HTK được mua trước hoặc sản xuất trước, và HTK tồn cuối kỳ là HTK được mua hoặc sản xuất gần thời điểm cuối kỳ. Theo phương pháp này, giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm đầu kỳ, giá trị của HTK được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

- Phương pháp nhập sau, xuất trước: Được áp dụng dựa trên giả định HTK được mua sau hoặc sản xuất sau thì được xuất trước, và HTK còn lại cuối kỳ là HTK được mua hoặc sản xuất trước đó. Theo phương pháp này, giá trị xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập sau hoặc gần sau cùng, giá trị của lô HTK được tính theo giá của hàng nhập kho đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ còn tồn kho.

*Chuẩn mực ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái (VAS10)*

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái, ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ - BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính thì 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 TGHĐ giữa đơn vị tiền tệ kế toán và ngoại tệ ngày giao dịch. TGHĐ tại ngày giao dịch được coi là tỷ giá giao ngay. Doanh nghiệp có thể sử dụng tỷ giá xấp xỉ với TGHĐ thực tế tại ngày giao dịch.

Tại ngày lập BCĐKT các khoản mục có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo TGHĐ cuối kỳ, các khoản mục phi tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được báo cáo theo TGHĐ tại ngày giao dịch, các khoản mục phi tiền tệ được xác định theo giá trị hợp lý bằng ngoại tệ phải được báo cáo theo TGHĐ tại ngày xác định giá trị hợp lý.

Chênh lệch TGHĐ 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 TGHĐ khác với TGHĐ đã được ghi nhận ban đầu, hoặc đã được báo cáo trong BCTC trước, được xử lý như sau:

- Trong giai đoạn đầu tư xây dựng để hình thành TSCĐ của doanh nghiệp mới thành lập, chênh lệch tỷ giá hối phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch TGHĐ 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 BCĐKT. Khi TSCĐ hoàn thành đầu tư xây dựng đưa vào sử dụng thì chênh lệch TGHĐ phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng được phân bổ dần vào thu nhập hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh trong thời gian tối đa là 5 năm.

- Trong giai đoạn sản xuất - kinh doanh, kể cả việc đầu tư xây dựng để hình thành TSCĐ của doanh nghiệp đang hoạt động, chênh lệch TGHĐ 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 của năm tài chính sẽ được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí trong năm tài chính ngoại trừ chênh lệch TGHĐ của đầu tư thuận vào công ty nước ngoài (đã được quy định ở đoạn 14, 16 của chuẩn mực VAS 10) và đối với doanh nghiệp sử dụng công cụ tài chính để dự

phòng rủi ro hối đoái (đã được quy định tại đoạn 12c của chuẩn mực VAS 10).

Cũng theo chuẩn mực VAS 10 thì nguyên tắc về hạch toán các nghiệp vụ ngoại tệ phát sinh được quy định rõ như sau:

- Đối với tài khoản doanh thu, hàng tồn kho, chi phí, TSCĐ và bên Nợ tài khoản vốn bằng tiền khi phát sinh các nghiệp vụ bằng ngoại tệ phải quy đổi ra tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá giao dịch bình quân hoặc tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.

- Đối với bên Có tài khoản vốn bằng tiền khi phát sinh bằng ngoại tệ phải quy đổi ra tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá ghi sổ kế toán (tỷ giá bình quân gia quyền, tỷ giá thực tế đích danh, tỷ giá LIFO, tỷ giá FIFO).

- Đối với bên Có tài khoản Nợ phải trả, bên Nợ tài khoản nợ phải thu khi phát sinh nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải quy đổi theo tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá giao dịch bình quân hoặc tỷ giá giao dịch thực tế

- Đối với bên Nợ tài khoản Nợ phải trả, bên Có tài khoản nợ phải thu khi phát sinh nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải quy đổi theo tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá ghi sổ kế toán.

- Nếu mua hoặc bán ngoại tệ thu bằng tiền ghi sổ kế toán thì quy đổi ra tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm đó.

- Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục, tài khoản có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng tại thời điểm lập BCĐKT.

- Chênh lệch TGHĐ phát sinh trong kỳ và chênh lệch đánh giá lại ngoại tệ cuối kỳ của hoạt động kinh doanh kể cả doanh nghiệp vừa có hoạt động kinh doanh vừa có hoạt động xây dựng cơ bản được ghi nhận ngay vào doanh thu hoặc chi phí tài chính trong kỳ ■

## TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Học viện Tài chính (2006), *Giáo trình Kế toán tài chính, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.*
2. Ngân hàng Thế giới (The world bank) (2002), *Các chuẩn mực kế toán quốc tế, Nhà xuất bản Chính trị quốc gia, Hà Nội*

3. Nguyễn Văn Công (2006), *Lý thuyết và thực hành kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.

4. Phan Đức Dũng (2007), *Kế toán thương mại dịch vụ và kinh doanh xuất nhập khẩu*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội.

Ngày nhận bài: 20/12/2018

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 30/12/2018

Ngày chấp nhận đăng bài: 10/1/2019

*Thông tin tác giả:*

**ThS. ĐỖ THỊ THANH TÂM**

**Khoa Kế toán - Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp**

## **IMPLEMENTING CURRENT ACCOUNTING STANDARDS FOR IMPORTING GOODS IN ENTERPRISES**

● **MA. DO THI THANH TAM**

Faculty of Accounting, University of Economic and Technical Industries

### **ABSTRACT:**

Import business activities have become an indispensable part in the economic development of Vietnam. It can be partly attributed to the well-organized and highly effective accounting works. Organizing the accounting work of importing goods consistently and closely throughout the process of trading and stockpiling goods helps enterprises correctly determine their expenses and income, speeding up and enhancing the effectiveness of goods flows. This article is to analyze the implementation of current accounting standards for importing goods at enterprises.

**Keywords:** Accounting standards, import, enterprises.