

KẾ TOÁN XUẤT, NHẬP KHẨU CỦA MỘT SỐ NƯỚC PHÁT TRIỂN VÀ BÀI HỌC CHO VIỆT NAM

ThS. TRẦN THỊ THÙY TRANG - Đại học Công nghiệp Hà Nội

Ở các nước phát triển, mặc dù quá trình xây dựng hệ thống kế toán của mỗi nước đều có sự khác biệt nhất định, song với tiềm lực kinh tế mang tính ổn định cao, nên chuẩn mực kế toán của các nước này cũng có những nét tương đồng so với chuẩn mực kế toán quốc tế. Nghiên cứu khái quát các vấn đề kế toán liên quan tới hoạt động xuất nhập khẩu tại hai quốc gia là Mỹ và Pháp, bài viết đúc rút những kinh nghiệm và bài học quý báu cho hệ thống kế toán xuất nhập khẩu Việt Nam. Những kinh nghiệm này đều mang tính kế thừa và phát triển, phù hợp với nền kinh tế Việt Nam ở hiện tại và tương lai.

• Từ khóa: Xuất nhập khẩu, kế toán xuất nhập, kế toán tài chính, mua bán, hàng hóa.

Kế toán xuất, nhập khẩu theo quan điểm hệ thống kế toán Mỹ

Hệ thống kế toán của Mỹ cũng như các quốc gia thuộc trường phái Anglo - Saxon nói chung mang tính linh hoạt và xét đoán nghề nghiệp rất cao, trong đó chuẩn mực kế toán nắm vai trò xương sống, chi phối toàn bộ hoạt động kế toán tại quốc gia này. Các chuẩn mực kế toán này do Ủy ban chuẩn mực kế toán tài chính soạn thảo và ban hành.

Hoạt động xuất nhập khẩu (XNK) trong lĩnh vực thương mại, nên các DN thương mại của Mỹ có đặc điểm quy trình kinh doanh giống như DN thương mại nội địa. Cơ sở để các doanh nghiệp (DN) này thực hiện chức năng kinh doanh, XNK là các nguyên tắc kế toán và chuẩn mực kế toán Mỹ như: Nguyên tắc khách quan, nguyên tắc giá vốn, nguyên tắc kế toán phù hợp, nguyên tắc ghi nhận doanh thu, nể toán dự thu-dự chi (kế toán dồn tích)... Các nguyên tắc và chuẩn mực này được xây dựng dựa trên chuẩn mực kế toán quốc tế, song vẫn mang những nét riêng biệt duy chỉ có ở Mỹ. Điển hình như:

Kế toán nhập khẩu hàng hóa

Việc xác định trị giá hàng nhập khẩu cũng dựa trên nguyên tắc giá gốc, cơ sở là giá trên hóa đơn của hàng hóa nhập khẩu và trừ đi tất cả các khoản chiết khấu được hưởng. Sau đó, cộng tất cả các khoản chi phí tăng thêm, hoặc chi phí phụ để đưa hàng hóa vào tư thế chờ bán.

Các chi phí tăng thêm có thể bao gồm: Thuế nhập

khẩu, chi phí chuyên chở, thuế kho, chi phí lưu kho, bảo hiểm và tất cả các chi phí thích hợp khác... Về nguyên tắc lý thuyết, khi các chi phí trên phát sinh, theo nguyên tắc giá gốc, phải được tính vào trị giá của hàng hóa tồn kho. Kết quả là một phần chi phí phụ sẽ nằm trong hàng tồn kho cuối kỳ và chuyển sang kỳ sau, tương xứng với thu nhập của kỳ mà hàng tồn kho được bán (nguyên tắc phù hợp).

Trên thực tế, một số DN XNK của Mỹ không xem xét các chi phí phụ của quá trình mua hàng hóa. Họ định giá hàng hóa tồn kho chỉ căn cứ giá ghi trên hóa đơn (chứng từ hợp lý, hợp lệ). Các chi phí phụ được phân bổ cho giá vốn hàng bán trong kỳ mà các chi phí này phát sinh. Do vậy, để khai thác nguyên tắc trọng yếu, thì các DN XNK Mỹ đã tính chi phí này cho giá vốn hàng bán.

Trong thương mại, cả nội địa và quốc tế, các công ty thương mại tại Mỹ thường sử dụng điều kiện giao hàng để quy định và phân chia chi phí và trách nhiệm. Vấn đề là lựa chọn điều kiện giao hàng nào thì chi phí được phân chia và ghi nhận, ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh của công ty thương mại. Việc lựa chọn giao hàng cho bên mua (FOB) tại cảng và FOB tại kho ảnh hưởng tới chi phí chuyên chở. Khi vấn đề chi phí vận chuyển được đặt ra thì bên mua và bên bán phải thỏa thuận bên nào chịu trách nhiệm về khoản chi phí này.

FOB tại kho hay FOB tại cảng thì toàn bộ chi phí chuyên chở và bảo hiểm đều do bên bán chịu. Cuối kỳ, số dư của các tài khoản “mua vào”, “hàng mua về trả lại”, “chiết khấu mua hàng” và “chi phí chờ



đến” được kết hợp để xác định trị giá hàng mua vào trong kỳ đối với DN nhập khẩu và xác định lợi nhuận thuần từ bán hàng đối với DN xuất khẩu.

Kế toán Mỹ ghi nhận trị giá hàng nhập khẩu theo 2 hệ thống kế toán khác nhau: Kế khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ. Theo phương pháp định kỳ, tài khoản “hàng tồn kho” chỉ cập nhật có một lần cuối mỗi kỳ kế toán và đầu kỳ sau được kết chuyển khi hàng hóa được mua hoặc bán. Do vậy, tài khoản “giá vốn hàng bán” được dùng trong phương pháp kế khai thường xuyên. Trong phương pháp kiểm kê định kỳ, các yếu tố giá vốn hàng bán và chi phí kinh doanh không được chuyển qua tài khoản này, thay vào đó chúng được chuyển qua tài khoản “tổng hợp thu nhập” trong quá trình ghi sổ các bút toán khóa sổ.

Kế toán xuất khẩu hàng hóa

Kế toán Mỹ ghi nhận các bút toán liên quan đến doanh thu, giá vốn cũng dựa trên các nguyên tắc kế toán phù hợp, nguyên tắc ghi nhận doanh thu, nguyên tắc dự thu – dự chi... Trong hoạt động xuất khẩu, yếu tố điều kiện giao hàng cũng ảnh hưởng đến kế toán xuất khẩu trong việc xác định thời điểm ghi nhận doanh thu, thời điểm chuyển giao rủi ro và chi phí trong các điều kiện giao hàng của INCOTERMS 2010 (Bộ quy tắc mới của Phòng thương mại quốc tế).

Sự hội tụ của nguyên tắc và chuẩn mực kế toán Mỹ so với nguyên tắc và chuẩn mực kế toán quốc tế là cơ sở để kế toán Mỹ ghi nhận doanh thu, giá vốn và chi phí kinh doanh liên quan một cách hài hòa và thống nhất. Đặc biệt, sự quy định rõ ràng hơn trong điều kiện giao hàng (FOB và CIF) của Mỹ so với điều kiện giao hàng của INCOTERMS 2000 - 2010 là cơ sở để kế toán phân chia chi phí và xác định đúng kết quả kinh doanh của DN xuất khẩu.

Ở Mỹ thương mại điện tử rất phát triển, do vậy phần lớn các giao dịch thương mại điện tử diễn ra theo các điều kiện của “FOB điểm giao hàng” hay “FCA (giao hàng cho người chuyên chở) điểm giao hàng”. Phương thức truyền thống “FOB điểm đến” đã không còn phù hợp với thương mại điện tử. Khi kiểm kê hàng tồn kho, các hàng hóa đang trên đường vận chuyển là đối tượng cần soát xét vì ảnh hưởng tới chỉ tiêu hàng tồn kho. Các mặt hàng theo điều kiện “FOB điểm giao hàng/điểm đến” được đánh dấu là trọng yếu nếu như bên mua có quyền đối với hàng hóa. Nếu người mua đã có quyền về hàng hóa, thì hàng hóa được bổ sung vào bảng kiểm kê hàng hóa. Nếu không có quyền thì hàng hóa được coi là hàng gửi bán, vẫn thuộc quyền sở hữu của nhà cung cấp (bên ủy thác bán).

Kế toán xuất nhập khẩu theo quan điểm của hệ thống kế toán Pháp

Pháp là quốc gia điển hình cho trường phái kế toán châu Âu lục địa. Hệ thống kế toán của các quốc gia thuộc nhóm châu Âu lục địa nói chung và Pháp nói riêng mang tính thống nhất cao, với quy định chặt chẽ của Nhà nước và dựa trên luật định là chủ yếu. Ủy ban quy định kế toán (CRC) là cơ quan trực thuộc Hội đồng kế toán quốc gia (CNC) và sau này là Ủy ban chuẩn mực kế toán Pháp (ANC), nắm quyền ban hành các quy định kế toán, sắc lệnh về kế toán và được chính phủ cho phép thực hiện cải cách những vấn đề về kế toán khi cần thiết.

Các quy định về kế toán của Pháp không được ban hành dưới dạng các chuẩn mực như kiểu Mỹ và các quốc gia Anglo - Saxon mà dưới hình thức một hệ thống kế toán thống nhất, bao gồm các tài khoản kế toán thống nhất, thường được gọi là tổng hoạch đồ kế toán. Nội dung tổng hoạch đồ kế toán đưa ra các định nghĩa, nguyên tắc kế toán, hệ thống tài khoản, quy định cách thức hạch toán, mẫu biểu và cách thức lập báo cáo tài chính cũng như các hướng dẫn về kế toán quản trị.

Nhìn chung, kế toán Pháp gồm 2 hệ thống, đó là kế toán tổng quát và kế toán phân tích. Trong đó, kế toán tổng quát áp dụng cho tất cả các thực thể kinh doanh không ngoại trừ DN kinh doanh thương mại XNK hàng hóa. Các nguyên tắc, quy định kế toán, sắc lệnh về kế toán do ANC ban hành là khung lý thuyết và cơ sở quan trọng để các DN trên thực hiện theo. Kế toán thương mại cũng thực hiện việc ghi chép, trình bày thông tin kế toán mua bán hàng hóa dựa trên các quy định của ANC.

Trong kế toán tổng quát XNK hàng hóa, kế toán Pháp áp dụng các nguyên tắc chung trong việc ghi nhận đánh giá, phản ánh các thông tin trên báo cáo tài chính, lập và trình bày báo cáo tài chính giống như các DN thương mại khác của Pháp. Các quy định nền tảng mà ANC đưa ra cũng gần giống với chuẩn mực kế toán quốc tế trong việc lập và trình bày các thông tin trên báo cáo tài chính. Do vậy, kế toán nghiệp vụ XNK của Pháp ngoài việc thực hiện theo quy định của ANC và chuẩn mực báo cáo tài chính, còn chịu sự chi phối bởi các quy định của Luật thương mại, Luật thuế, Luật hải quan... của Pháp và EU.

Như vậy, nếu so sánh hệ thống kế toán của Mỹ và Pháp cho thấy có sự khác biệt đáng kể. Điều này ảnh hưởng tới công tác kế toán của các công ty xuất nhập tại 2 nước. Nếu như ở Pháp, các nguyên tắc kế toán Pháp gắn liền với chính sách thương mại và thuế quan thì ở Mỹ có sự tách bạch hơn. Tất cả các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán Mỹ được xây

dựng dựa trên nền tảng và có sự hội tụ với chuẩn mực kế toán quốc tế, không dựa trên nền tảng luật thương mại hay chính sách thuế. Điều này đã hạn chế sự ảnh hưởng của thuế tới kế toán tại Mỹ hơn là kế toán Pháp.

Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

Qua nghiên cứu một số nội dung về kế toán áp dụng tại các Công ty XNK ở các nước phát triển như Pháp, Mỹ, bài viết đã rút ra một số kinh nghiệm của kế toán trong hoạt động XNK hàng hóa tại các DN XNK Việt Nam như sau:

Thứ nhất, cần tiếp tục hoàn thiện chính sách, quy định kế toán cho hoạt động kinh doanh thương mại quốc tế sao cho phù hợp với các giao dịch thương mại toàn cầu, phù hợp với thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế. Hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay được ban hành dựa trên mô hình kế toán động, bao gồm các chuẩn mực kế toán, luật kế toán, chế độ kế toán, thông tư hướng dẫn... Trước xu thế tất yếu của quá trình hội nhập thương mại quốc tế toàn cầu, Việt Nam đang từng bước hoàn thiện cơ chế chính sách cho phù hợp với thông lệ quốc tế.

Trong tương lai, thương mại điện tử phát triển, kế toán cần nhận diện và ghi nhận thông tin về hàng hóa xuất nhập khẩu theo từng điều kiện giao hàng. Thay vì phương thức truyền thống, điều kiện “FOB điểm giao hàng” có thể được lựa chọn.

Thực tế, các giao dịch trong kinh doanh XNK hàng hóa ảnh hưởng rất lớn tới sự vận động của các giao dịch tài chính cũng như việc nhận diện thông tin của kế toán XNK của mỗi DN. Vì vậy, các chuẩn mực kế toán, quy định kế toán về các giao dịch thương mại quốc tế cũng cần được ban hành cụ thể cho phù hợp với xu thế chung như: Ban hành chuẩn mực kế toán hướng dẫn các giao dịch trong mua bán hàng hóa quốc tế; vận dụng các quy định pháp luật cụ thể vào kế toán hoạt động XNK hàng hóa; ảnh hưởng của các rào cản phi thuế quan tại nước nhập khẩu hoặc nước xuất khẩu tới thông tin đầu vào của kế toán...

Thứ hai, đối với kế toán nhập khẩu hàng hóa: Yếu tố chi phí cấu thành nên giá hàng nhập khẩu cần phải được phân định rõ ràng theo điều kiện giao hàng thỏa thuận. Cần chắc chắn rằng, các chi phí lịch sử cấu thành nên giá gốc hàng nhập khẩu. Vấn đề là lựa chọn điều kiện giao hàng nào thì chi phí được phân chia và ghi nhận, ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh của công ty thương mại. Các chi phí tăng thêm có thể bao gồm: Thuế nhập khẩu,


chi phí chuyên chở, thuế kho, chi phí lưu kho, bảo hiểm, và tất cả các chi phí thích hợp khác...

Về mặt nguyên tắc, khi các chi phí trên phát sinh, theo nguyên tắc giá gốc, phải được tính vào trị giá của hàng hóa tồn kho. Kết quả là một phần chi phí phụ sẽ nằm trong hàng tồn kho cuối kỳ và chuyển sang kỳ sau tương xứng với thu nhập của kỳ mà hàng tồn kho được bán (nguyên tắc phù hợp).

Thứ ba, đối với kế toán xuất khẩu: Hệ thống kế toán doanh thu và giá vốn hàng xuất khẩu ngoài việc dựa trên nền tảng các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán hiện hành, cần nghiên cứu các điều kiện giao hàng trong thương mại quốc tế. Có như vậy mới xác định chính xác, khách quan thời điểm ghi nhận doanh thu hàng hóa xuất khẩu.

Thứ tư, cần tách bạch giữa chính sách kế toán với chính sách thuế, hải quan, thương mại hiện hành. Trong quá trình bổ sung, chỉnh sửa các chính sách kế toán liên quan tới kế toán XNK cần phải hài hòa và thống nhất với các chính sách quản lý khác của Nhà nước, qua đó, đảm bảo vai trò, chức năng của kế toán, không bị chi phối bởi chính sách quản lý nhà nước liên ngành.

Thứ năm, trong tương lai, thương mại điện tử phát triển, kế toán cần nhận diện và ghi nhận thông tin về hàng hóa XNK theo từng điều kiện giao hàng. Thay vì phương thức truyền thống “FOB điểm đến”, điều kiện “FOB điểm giao hàng” có thể được lựa chọn. Do vậy, khi lập báo cáo tài chính, các hàng hóa đang trên đường vận chuyển là đối tượng cần soát xét, vì nó ảnh hưởng đến chỉ tiêu hàng tồn kho. Các mặt hàng theo điều kiện “FOB điểm giao hàng/điểm đến” được đánh dấu là trọng yếu nếu như bên mua có quyền đối với hàng hóa. Nếu người mua đã có quyền về hàng hóa, thì hàng hóa được bổ sung vào bảng kiểm kê hàng hóa, nhưng không thể hiện trên biểu chế độ kế toán.

Tóm lại, hệ thống kế toán XNK chịu chi phối bởi yếu tố môi trường kinh doanh trong nước và quốc tế. Trước xu thế hội nhập, thương mại quốc tế phát sinh và chứa đựng nhiều giao dịch mua bán hàng hóa mới và phức tạp, đòi hỏi hệ thống kế toán quốc gia cần từng bước hoàn thiện, đáp ứng kịp thời, đầy đủ yêu cầu quản lý trong thời kỳ mới. 

Tài liệu tham khảo:

1. Đặng Đức Sơn, (2002), *Kế toán doanh nghiệp xuất nhập khẩu – Lý thuyết và thực hành*, NXB Thống kê;
2. Hội đồng lý luận Trung ương, (2007), *“Khi Việt Nam đã vào WTO”*, Nxb Chính trị Quốc gia, Hà Nội.
3. Các website: www.customs.gov.vn, www.danketuan.com, www.webketuan.com...