**BÀN THÊM VỀ KẾ TOÁN NÔNG NGHIỆP TẠI VIỆT NAM HIỆN NAY**

 **ThS Dương Thị Thanh Hiền**

 Việt Nam là một đất nước mà trong đó ngành nông nghiệp đóng vai trò nòng cốt và quan trọng trong tổng thành phần kinh tế quốc dân. Các sản phẩm nông nghiệp rất đa dạng và phong phú bao gồm các sản phẩm từ chăn nuôi, trồng trọt như: lúa gạo, điều, tiêu, cafe, ngô, khoai, sắn, trái cây, thuỷ hải sản, gỗ, v.v… Không chỉ đáp ứng nhu cầu sản xuất và tiêu thụ trong nước, các mặt hàng sản phẩm nông nghiệp còn được khai thác để xuất khẩu sang các thị trường lớn trên thế giới như Mỹ, các nước Châu Âu, Úc…đóng góp không nhỏ vào nền kinh tế. Trong điều kiện Việt Nam hội nhập kinh tế quốc tế, là thành viên chính thức của Tổ chức thương mại thế giới (WTO) và mới đây là Hiệp định đối tác xuyên Thái Bình Dương (TPP), sự cạnh tranh của các doanh nghiệp cùng ngành, sự đổi mới trong quản lý, tổ chức sản xuất và ứng dụng công nghệ cao để có được hàng hoá, sản phẩm mang tính hiện đại ngày càng diễn ra mạnh mẽ.

 Với góc độ kế toán là thông tin và giám đốc, đóng vai trò công cụ và hỗ trợ đắc lực, tham mưu cho nhà quản trị để đưa ra các ý kiến đánh giá chính xác, phù hợp với tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh tại các doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp nông nghiệp. Tuy nhiên, hiện nay trong khi Chuẩn mực kế toán quốc tế về nông nghiệp (IAS41) liên quan đến việc trình bày và ghi nhận tài sản sinh học trong các doanh nghiệp nông nghiệp thì Việt Nam đang còn định hướng xây dựng lại chuẩn mực kế toán này chứ chưa có một chuẩn mực nào chính thức đề cập đến hoạt động nông nghiệp. Bản chất của kế toán các sản phẩm nông nghiệp và tài sản sinh học đều chịu sự chi phối của các chuẩn mực kế toán Việt Nam về tài sản cố định VAS3 và chuẩn mực kế toán hàng tồn kho VAS2. Cũng chính vì vấn đề này thực tế hiện nay các doanh nghiệp hoạt động nông nghiệp đang còn tồn tại một số nhầm lẫn trong ghi nhận cũng như trình bày đối với các sản phẩm nông nghiệp.

**1. Thực trạng đối với tài sản sinh học**

 Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 41 – Nông nghiệp được áp dụng vào năm 2003, cách đây hơn 20 năm. Tuy nhiên đến thời điểm hiện nay, Việt Nam vẫn chưa hoàn thiện và xây dựng được Chuẩn mực kế toán cụ thể đối với loại hình nông nghiệp để các doanh nghiệp có thể vận dụng một cách chính xác. Hoạt động nông nghiệp có những đặc điểm đặc thù đòi hỏi phải có các nguyên tắc kế toán phù hợp hơn để đánh giá chính xác bản chất của các sản phẩm nông nghiệp, tài sản sinh học. Hoạt động nông nghiệp bao gồm nhiều hoạt động như trồng rừng, chăn nuôi, trồng cây ăn quả, nuôi trồng thuỷ sản thu hoạch sau nhiều năm,..không giống như một số mảng khai thác nông nghiệp đơn thuần khác.

Chuẩn mực kế toán IAS 41 chỉ đưa ra khái niệm về tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp:

 - Tài sản sinh học: là cây trồng hoặc vật nuôi đang sống

 - Sản phẩm nông nghiệp: là sản phẩm thu hoạch từ tài sản sinh học của một doanh nghiệp

 - Thu hoạch: việc tách rời sản phẩm nông nghiệp ra khỏi tài sản sinh học hoặc chấm dứt đời sống của tài sản sinh học

 Tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp được đo lường trên cơ sở giá trị hợp lý có thể xác định một cách đáng tin cậy

 Chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (TT200/2014) ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp theo chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS03-TSCĐ và VAS02-Hàng tồn kho:

 - Đối với súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, nếu từng con súc vật thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định đều được coi là một tài sản cố định hữu hình.

 - Đối với vườn cây lâu năm, nếu từng mảnh vườn cây, hoặc cây thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định thì cũng được coi là một tài sản cố định hữu hình.

 Như vậy, theo chuẩn mực kế toán Việt Nam thì tài sản sinh học sẽ được ghi nhận phân biệt thành TSCĐ và hàng tồn kho. Đối với súc vật làm việc, vườn cây lâu năm tạo ra các sản phẩm nông nghiệp được ghi nhận là TSCĐ nếu đầy đủ tiêu chuẩn. Trong trường hợp súc vật làm việc, vườn cây trồng lâu năm, ao hồ nuôi cá, thuỷ hải sản chưa bắt đầu tái tạo, sản xuất ra sản phẩm nông nghiệp chỉ được ghi nhận vào khoản mục đầu tư xây dựng cơ bản. Các sản phẩm nông nghiệp chưa đến thời điểm hoàn thành, hoặc chưa thu hoạch được ghi nhận là sản phẩm dở dang, lúc nào hoàn thành hoặc thu hoạch được ghi nhận là thành phẩm.

 Có thể nhận thấy rằng:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tài sản sinh học** | **Sản phẩm nông nghiệp** | **Sản phẩm chế biến sau thu hoạch** | **Phân biệt** |
| Bò | Sữa nguyên chất | Bơ, phoma, sữa tươi đóng hộp | Tách rời  |
| Cừu | Lông | Sợi, thảm, khăn | Chấm dứt |
| Lợn | Lợn hơi | Xúc xích, thịt lợn, đùi lợn, lợn quay | Chấm dứt |
| Cây đang trồng | Cây bị chặt, đốn, bẻ gãy | Gỗ, gỗ xẻ | Chấm dứt |
| Vườn cây trông | Hoa, quả, lá | Nước ép, trà, thuốc,  | Tách rời  |
| Cây cao su | Mủ | Lốp xe, đệm | Tách rời  |
| …. |  |  |  |

**2. Giải quyết vấn đề**

Việc đo lường các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp theo IAS 41 sẽ được vận dụng dựa trên cơ sở giá trị hợp lý trừ đi các chi phí ước tính để bán.

 + Nếu thị trường năng động và tồn tại lâu dài đối với từng loại tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp thì giá niêm yết thị trường hoặc giá bình quân trên thị trường sẽ là cơ sở thích hợp để xác định giá trị hợp lý của tài sản đó.

 + Ngược lại nếu thị trường không năng động, giá cả biến động mạnh thì giá trị hợp lý sẽ xét đến theo từng kỳ kế toán dựa trên tiêu chuẩn ngành, các sự điều chỉnh của cấp vĩ mô, giá thị trường tương tự, v.v…

 - Nếu xét theo ghi nhận của Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS): Trong điều kiện hiện nay, việc đo lường tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp được vận dụng trên cơ sở giá gốc. Tài sản được theo dõi dựa trên 3 tiêu chí: nguyên giá, hao mòn luỹ kế và giá trị còn lại. Trong đó hao mòn và khấu hao TSCĐ được quy định các mức cụ thể có sự chênh lệch giữa quan điểm của thuế và kế toán. Sản phẩm nông nghiệp được đánh giá theo chuẩn mực kế toán hàng tồn kho về giá trị tập hợp chi phí từ giai đoạn bắt đầu đến giai đoạn thu hoạch, tái tạo ra thành phẩm.

 Đối với việc đánh giá tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp trong điều kiện của Việt Nam hiện nay được ghi nhận thành TSCĐ và HTK. Đối với gia súc, vật nuôi và cây trồng chưa tái tạo ra sản phẩm hoặc chưa thu hoạch được ghi nhận là Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản, khi thu hoạch và tạo ra sản phẩm thì được ghi nhận là TSCĐ hữu hình và bắt đầu thực hiện việc tính khấu hao. Các sản phẩm chưa thu hoạch được coi là sản phẩm dở dang, khi thu hoạch được coi là thành phẩm. Vấn đề tính giá thành phẩm và đánh giá sản phẩm dở dang chính xác vẫn đang còn là câu hỏi lớn đối với các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp.

 Đối với việc tính khấu hao cho các tài sản sinh học, hiện nay các doanh nghiệp hoạt động nông nghiệp đại đa phần thực hiện theo phương pháp khấu hao đường thẳng (thông tư 45/2013/TT-BTC), việc đánh giá hao mòn và tính khấu hao sẽ làm cho giá trị tài sản sinh học giảm dần, đảm bảo đúng nguyên tắc giá gốc nhưng không phù hợp với nguyên tắc khách quan đặc biệt đối với các tài sản sinh học trong từng thời điểm thực tế. Một số doanh nghiệp có thể thay đổi phương pháp khấu hao theo sản lượng, căn cứ vào đặc điểm, kinh tế kỹ thuật và hoạt động sống của các tài sản sinh học, khối lượng sản xuất, sản phẩm nông nghiệp được thu hoạch hay năng suất thực tế. Tuy nhiên, để xác định được các yếu tố này một cách chính xác đòi hỏi chi phí khá lớn trong việc ghi nhận, đánh giá hoặc sử dụng các chuyên gia đầu ngành.

 Hiện nay các nước trên thế giới đều đã áp dụng giá trị hợp lý khi xác định tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp. Tài sản sinh học được ghi nhận ban đầu trên cơ sở giá gốc, điều này giống với kế toán Việt Nam. Đến cuối kỳ, các tài sản sinh học này được đánh giá theo giá trị hợp lý tại thời điểm lập BCTC, chênh lệch này được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí kinh doanh trong kỳ. Ở Việt Nam hiện nay, các tài sản sinh học như vật nuôi, gia súc làm việc cho sản phẩm hay các vườn cây trồng lâu năm cho sản phẩm, thành phẩm được các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp bao gồm nông lâm ngư nghiệp và thuỷ hải sản ghi nhận là TSCĐ và trích khấu hao. Đối với các sản phẩm do tài sản sinh học tái tạo ra được xem làm thành phẩm. Tập hợp toàn bộ chi phí và tính giá thành sản phẩm hay các nguyên tắc kế toán trong việc ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp đều được ghi nhận dựa trên cơ sở giá gốc.

**3. Kết luận**

 Nếu nhìn nhận đúng bản chất, đặc điểm của hoạt động nông nghiệp và vận dụng phù hợp các nguyên tắc, hạch toán kế toán phù hợp, chính xác và khách quan đối với các hoạt động nông nghiệp sẽ làm gia tăng rất lớn độ tin cậy về thông tin kế toán cho các đối tượng sử dụng. Việc áp dụng phương pháp giá gốc để ghi nhận các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp trong điều kiện giá cả có chiều hướng biến động gia tăng gây thiệt thòi cho các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực nông nghiệp và chế biến nông lâm thuỷ hải sản xuất khẩu. Minh chứng cho thấy các doanh nghiệp Việt Nam hoạt động trong lĩnh vực này đa phần đều bị thua kiện trong các vụ kiện bán phá giá ở thị trường nước ngoài. Vì vậy, chuẩn mực kế toán cần quy định và hướng dẫn phương pháp kế toán và trình bày báo cáo tài chính đối với các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp.

 Các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp như nguyên liệu, gia súc, vật nuôi, vùng nuôi trồng thủy sản do doanh nghiệp đầu tư nhưng đến thời điểm lập báo cáo tài chính chưa đến thời điểm thu hoạch thì các sản phẩm dở dang này cần được đánh giá và trình bày trên báo cáo tài chính theo giá trị hợp lý, không trình bày theo giá gốc. Trường hợp không có căn cứ xác định giá trị hợp lý thì:

 + Tạo điều kiện cho phép doanh nghiệp căn cứ vào giá trị dòng tiền trong tương lai với lãi suất đi vay bình quân trên thị trường trong niên độ để xác định giá trị của các tài sản sinh học tại thời điểm lập báp cáo tài chính, nếu doanh nghiệp xác định tài sản sinh học đó chắc chắn thu được lợi ích trong tương lai;

 + Trình bày các thông tin về gia súc, vật nuôi, vùng nuôi trồng, trữ lượng nguyên liệu chưa thu hoạch đang được xem là tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp dở dang trên Thuyết minh báo cáo tài chính để đối tượng sử dụng thông tin biết và có cơ sở đánh giá cụ thể.

Bên cạnh đó, nguyên tắc giá gốc đảm bảo tài sản được ghi nhận ban đầu một cách khách quan trong quá trình doanh nghiệp hoạt động liên tục. Nhưng nếu có dấu hiệu về sự vi phạm hoặc doanh nghiệp có dự định bán tài sản thì nguyên tắc giá gốc như hiện nay sẽ không còn phù hợp nữa. Lúc đó áp dụng nguyên tắc giá thị trường thì thông tin tài chính sẽ phát huy tác dụng hơn. Trong điều kiện thị trường hiện nay, hoạt động của tài sản và nợ phải trả hoàn toàn giống với tài sản và nợ phải trả cần tính giá, việc xác định giá trị hợp lý là vấn đề cần thiết để xác lập chính xác thông tin. Giá trị hợp lý chính là mức giá quan sát được từ các giao dịch thực tế trên thị trường trong điều kiện tương tự.

Để phù hợp và hội nhập với kinh tế thế giới, Chuẩn mực kế toán Việt Nam cần thiết phải định hướng và xây dựng lại phù hợp hơn với các Chuẩn mực kế toán quốc tế và kế toán nông nghiệp trong điều kiện hiện nay. Các thông tin về định giá, xác định và ghi nhận tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp sẽ được trình bày chính xác, hợp lý và thống nhất thông tin, phù hợp với thị trường mà Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) hiện nay vẫn còn tồn tại một số hạn chế. Các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp có thể vận dụng IAS 41 để làm cơ sở hạch toán kế toán, như thế mọi thông tin sẽ minh bạch, khách quan. Tuy nhiên việc vận dụng này cần phải có các quy định từ phía Nhà nước, Chính phủ, các ngành chức năng trong vấn đề triển khai áp dụng cũng như trình bày BCTC phù hợp với loại hình doanh nghiệp nông nghiệp đặc thù.

**4. Tài liệu tham khảo**

1. Bộ Tài chính, 2006, *Hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS)*

 2. Bộ Tài chính, 2014, *Thông tư 200/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp*

 3. ThS. Mai Hoàng Hải, *Một số ghi nhận về kế toán hoạt động nông nghiệp trong điều kiện hiện nay tại Việt Nam*, 2016.

 4. IASB, 2000, *IAS 41*

 5. PGS.TS. Đặng Thị Loan, 2012, *Giáo trình Kế toán tài chính*, NXB Thống kê, Hà Nội