

## MỤC LỤC

### KINH TẾ VÀ QUẢN LÝ

- 1. Nguyễn Thị Hoa Hồng và Nguyễn Văn Tùng** - Biến động giá cổ phiếu xung quanh thông báo mua lại cổ phiếu của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. *Mã số: 128.1FiBa.11* 2  
*Stock Price Fluctuations around the Buy-back Announcement of Listed Companies on Vietnamese Stock Market*
- 2. Trần Thị Thu Hiền và Đàm Văn Huệ** - Một số yếu tố tác động tới quy mô giao dịch của trái phiếu doanh nghiệp niêm yết. *Mã số: 128.1FiBa.11* 10  
*Influencing Factors on the Transaction Volume of Listed Corporate Bonds*

### QUẢN TRỊ KINH DOANH

- 3. Dương Thị Hoài Nhung và Lê Thái Phong** - Đánh giá năng lực quản lý của nhân sự phụ trách kinh doanh tại các ngân hàng thương mại (NHTM) Việt Nam bằng phương pháp ma trận. *Mã số: 128.2HRMg.21* 20  
*Evaluating Management Capacity of Sales Managers Working in Vietnamese Commercial Banks by Matrix Method*
- 4. Nguyễn Trần Hưng và Vũ Thị Thúy Hằng** - Nghiên cứu ảnh hưởng của truyền thông xã hội tới hiệu quả hoạt động kinh doanh trực tuyến của các doanh nghiệp Việt Nam. *Mã số: 128.2BMkt.21* 31  
*A Study on the Impact of Social Media on Online Business Performance of Vietnamese Enterprises*
- 5. Đào Thanh Bình** - Xây dựng mô hình chấm điểm tín dụng khách hàng cá nhân vay tiêu dùng tại Việt Nam. *Mã số: 128.2FiBa.21* 47  
*Establishing Credit Scoring Model for Consumer Loans in Vietnam*
- 6. Bùi Thị Thu Loan, Vũ Duy Hào và Chu Thị Hiền** - Các nhân tố ảnh hưởng đến ý định sử dụng Internet banking trong thanh toán học phí: nghiên cứu trường hợp sinh viên Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội. *Mã số: 128.2GEMg.21* 55  
*Factors Affecting the Intention of Using Internet Banking in Tuition Payment: A Case Study of Hanoi University of Industry Students*

### Ý KIẾN TRAO ĐỔI

- 7. Đoàn Văn Anh** - IAS 41 - Nông nghiệp và những vấn đề đặt ra cho kế toán nông nghiệp của Việt Nam hiện nay. *Mã số: 128.3BAcc.32* 63  
*IAS 41 - Agriculture and Current Issues for Vietnam's Agricultural Accounting*

## Ý KIẾN TRAO ĐỔI

# IAS 41 – NÔNG NGHIỆP VÀ NHỮNG VẤN ĐỀ ĐẶT RA CHO KẾ TOÁN NÔNG NGHIỆP CỦA VIỆT NAM HIỆN NAY

**Đoàn Văn Anh**

**Trường Đại học Thương mại**

**Email: doanvananhtm@gmail.com**

*Ngày nhận: 19/03/2019*

*Ngày nhận lại: 05/04/2019*

*Ngày duyệt đăng: 14/04/2019*

*Việt Nam là đất nước nông nghiệp với đa dạng các loại hoạt động nông nghiệp, tuy nhiên những khuôn mẫu kế toán hiện nay của Việt Nam chỉ đặt trọng tâm cho các doanh nghiệp hoạt động sản xuất kinh doanh trong các lĩnh vực thương mại, sản xuất, dịch vụ, xây lắp nói chung, gần như chưa có những khuôn mẫu về kế toán trong hoạt động nông nghiệp, những nội dung đã có thì quá sơ sài và không phù hợp với khuôn mẫu chung của quốc tế về kế toán nông nghiệp. Hệ quả là việc xử lý, ghi nhận và trình bày thông tin không đảm bảo tính trung thực, đúng đắn, phù hợp với đối tượng kế toán là các tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp cũng như tình hình và kết quả của quá trình hoạt động nông nghiệp của các doanh nghiệp nông nghiệp Việt Nam.*

*Từ khóa: IAS 41, kế toán nông nghiệp.*

### **1. Tổng quan nghiên cứu về kế toán nông nghiệp ở Việt Nam**

Về nghiên cứu kế toán trong lĩnh vực nông nghiệp, đến nay có thể không nhiều các nghiên cứu đã công bố liên quan đến lĩnh vực này. Các nghiên cứu đã công bố cũng chỉ tập trung chủ yếu cho chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong nông nghiệp, có thể hệ thống các nghiên cứu đã công bố ở Việt Nam về vấn đề này như sau: Nghiên cứu của Nguyễn Quốc Thái “*Hạch toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở các hợp tác xã nông nghiệp*” nghiên cứu CFSX và giá thành sản phẩm nói chung ở khách thể nghiên cứu là các HTX nhỏ lẻ áp dụng theo hình thức khoán hộ thực hiện theo mô hình hợp tác xã; nghiên cứu của Đoàn Đình Thiêm “*Hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm chăn nuôi trong các doanh nghiệp nhà nước*” tập trung vào nghiên cứu hoạt động chăn nuôi gia súc là lợn và bò ở các doanh nghiệp thuộc sở hữu nhà nước. Các nghiên cứu này được thực hiện dựa trên nền của chế độ kế toán hiện đã không còn hiệu lực về pháp lý và khách thể nghiên cứu cũng đã có quá nhiều thay đổi về cơ chế vận hành cũng như

quản lý tài chính. Nghiên cứu của Ngô Chí Giang “*Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm chăn nuôi gia cầm tại Công ty Cổ phần Phát triển Công nghệ Nông thôn*”, luận văn đã giải quyết được vấn đề bất cập trong công tác kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm chăn nuôi gia cầm tại Công ty Cổ phần Phát triển Công nghệ Nông thôn bằng các đề xuất liên quan đến những xử lý về kế toán đối với chi phí sản xuất giai đoạn chăn nuôi đàn gà bố mẹ trong thời kỳ hậu bị và đàn bố mẹ sau khi kết thúc giai đoạn hậu bị cũng như kế toán tập hợp chi phí sản xuất giai đoạn gia công gà thương phẩm. Các đề xuất này đều dựa trên khuôn mẫu của chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 “*Tồn kho*” nên chưa thực sự giải quyết được vấn đề một cách khoa học. Nghiên cứu của Thái Thị Thái Nguyên “*Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm gia súc tại các doanh nghiệp chăn nuôi ở Miền Bắc*”, đây là nghiên cứu tính thời sự hơn cả vì cũng đã tiếp cận đến quy định khuôn mẫu của quốc tế IAS 41 “*Nông nghiệp*” và được nghiên cứu cụ thể trong hoạt động chăn nuôi gia súc, tuy nhiên các đề xuất hoàn thiện của luận án vẫn dựa trên mô hình giá gốc để giải quyết

## Ý KIẾN TRAO ĐỔI

trong hầu hết các vấn đề. Nghiên cứu của ThS. Hoàng Thụy Diệu Linh “*Kế toán trong lĩnh vực trồng trọt, khác biệt giữa Việt Nam và Quốc tế*”, trong nghiên cứu này đã tổng hợp các khái niệm của chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) về nông nghiệp (NN), tổng hợp một số các hướng dẫn kế toán của Việt Nam trong lĩnh vực trồng trọt, so sánh các quy định hiện hành với khuôn mẫu quốc tế và đưa ra các giải pháp cho kế toán hoạt động trồng trọt ở Việt Nam trên cơ sở đề xuất Việt Nam cần ban hành chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” và cần phải sửa đổi quy định của Thông tư 200/2014 phù hợp với xu hướng quốc tế. Tuy nhiên nghiên cứu này được thực hiện ở cấp độ phân loại cây trồng thành cây mang sản phẩm (bao gồm cây lâu năm và cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần) và cây để tiêu thụ (cây ngắn ngày), bài viết chưa rõ những giải pháp cụ thể gì cho kế toán nông nghiệp Việt Nam.

Nghiên cứu trên góc độ tổ chức thì có nghiên cứu của NCS Nguyễn Quốc Thắng, ĐHKQT-2011 “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam*”, đây là nghiên cứu liên quan đến lĩnh vực cây trồng, dưới góc độ tổ chức kế toán quản trị nên cũng không gắn với việc nghiên cứu khuôn mẫu chung của kế toán nông nghiệp.

Trong chương trình hội thảo về chủ đề “*Thực trạng, kinh nghiệm quốc tế và lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam*” do Bộ Tài chính tổ chức vào 22/2/2019 tại Hà Nội, Cục Quản lý giám sát Kế toán kiểm toán của Bộ tài chính trong “*Báo cáo tổng hợp sự khác biệt cơ bản giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam, cơ chế tài chính và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS*” đã tóm tắt sự khác biệt về phương pháp ghi nhận đối với tài sản sinh học giữa Việt Nam và quốc tế, từ đó nêu ra sự cần thiết Việt Nam phải ban hành chuẩn mực kế toán này để giúp các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp phản ánh đầy đủ, trung thực tài sản của mình theo thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, báo cáo này cũng chỉ dừng lại ở việc nêu vấn đề có tính định hướng mở đường cho Việt Nam ban hành chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” trong tương lai.

Từ những nghiên cứu tổng quan về các nghiên cứu đã công bố liên quan đến kế toán nông nghiệp,

có thể thấy các nghiên cứu thường chỉ tập trung cho hoạt động sản xuất trong nông nghiệp và dựa trên nền tảng của nguyên tắc kế toán “*giá gốc*”, các nghiên cứu hoặc đã quá lỗi thời hoặc ít có tính kế thừa trong nghiên cứu này vì không tập trung giải quyết vấn đề khuôn mẫu nhằm hội nhập, hội tụ cao với quốc tế trong kế toán nông nghiệp hoặc nghiên cứu mới chỉ dừng lại ở việc nêu vấn đề. Việc nghiên cứu chuẩn mực kế toán IAS 41 “*Nông nghiệp*”, đồng thời nghiên cứu những quy định hiện hành của Việt Nam về kế toán nông nghiệp nói chung, từ đó thấy được những tồn tại trong kế toán Việt Nam hiện nay, hiểu được những vấn đề đặt ra, cần hoàn thiện cho kế toán nông nghiệp ở Việt Nam là hoàn toàn cần thiết, có ý nghĩa khoa học và thực tiễn.

### 2. Khái quát về chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 “*Nông nghiệp*”

Chuẩn mực kế toán Quốc tế số 41 “*Nông nghiệp*” (IAS 41) được ban hành lần đầu bởi Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) vào năm 2000, chuẩn mực kế toán này được đưa vào áp dụng tháng 1 năm 2003. Mục đích của chuẩn mực này là đưa ra các quy định phương pháp kế toán và trình bày thông tin liên quan đến hoạt động nông nghiệp. Chuẩn mực này áp dụng để hạch toán các khoản liên quan đến hoạt động nông nghiệp là tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp vào thời điểm thu hoạch và trợ cấp của Chính phủ liên quan đến tài sản sinh học.

Chuẩn mực này áp dụng cho các khoản mục liên quan đến hoạt động nông nghiệp gồm tài sản sinh học; nông sản tại thời điểm thu hoạch; và trợ cấp chính phủ. Chuẩn mực này áp dụng cho sản phẩm nông nghiệp được thu hoạch từ tài sản sinh học của doanh nghiệp và chỉ tại thời điểm thu hoạch.

(1) Tài sản sinh học	(2) Sản phẩm sinh học	(3) SF chế biến
Bò	Sữa	Phô mai
Heo	Thịt heo	Xúc xích
Cây cao su	Mủ cao su	Gỗ
Cây nho	Trái nho	Rượu nho

Phạm vi của IAS 41 điều chỉnh cho các đối tượng thuộc (1) và (2); còn (3) thuộc đối tượng điều chỉnh của chuẩn mực kế toán khác liên quan như chuẩn mực tồn kho,...

Trong đó:

**Hoạt động nông nghiệp** là hoạt động quản lý bởi một doanh nghiệp trong lĩnh vực biến đổi sinh học

và thu hoạch tài sản sinh học để bán hoặc chuyển đổi thành sản phẩm nông nghiệp hoặc chuyển thành tài sản sinh học phụ

**Sản phẩm nông nghiệp** là sản phẩm được thu hoạch từ tài sản sinh học của doanh nghiệp.

**Thu hoạch** là việc tách sản phẩm khỏi tài sản sinh học hoặc chấm dứt chu trình sống của sản phẩm sinh học.

**Tài sản sinh học** là vật nuôi và cây trồng còn sống.

**Nhóm tài sản sinh học** là một tập hợp các cây trồng và vật nuôi tương tự nhau và còn sống

**Biến đổi sinh học** bao gồm các quá trình tăng trưởng, suy thoái, sản xuất và sinh sản mà tạo ra các thay đổi về chất lượng hoặc số lượng trong tài sản sinh học.

Hoạt động nông nghiệp bao gồm nhiều hoạt động khác nhau, như chăn nuôi, trồng rừng, trồng cây hàng năm hay lâu năm, trồng cây ăn quả và cây công nghiệp, trồng hoa, nuôi trồng thủy sản. Các hoạt động nông nghiệp này có 3 đặc điểm cơ bản, đó là:

**Khả năng thay đổi:** Động vật sống và thực vật có khả năng biến đổi về mặt sinh học như lớn lên, sản sinh ra động vật hay cây trái

**Quản lý sự thay đổi:** Doanh nghiệp phải chủ động quản lý được sự thay đổi của các tài sản sinh học. Việc quản lý tạo ra sự biến đổi về mặt sinh học, ổn định và tạo các điều kiện cần thiết cho quá trình biến đổi sinh học diễn ra.

**Đo lường được sự thay đổi:** Doanh nghiệp phải giám sát và đo lường được sự thay đổi về chất lượng hoặc số lượng phát sinh do quá trình biến đổi sinh học hoặc hoạt động thu hoạch diễn ra trong kì.

Nội dung cốt lõi của chuẩn mực kế toán này quy định 5 vấn đề cơ bản sau:

**Thứ nhất, về điều kiện ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp**

Việc ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp khi thỏa mãn đồng thời 3 tiêu chuẩn sau:

- Doanh nghiệp phải có quyền kiểm soát tài sản từ một kết quả của sự kiện trong quá khứ
- Doanh nghiệp có khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai liên quan đến tài sản
- Xác định giá trị hợp lý hoặc nguyên giá của tài sản một cách tin cậy.

**Thứ hai, về nguyên tắc ghi nhận ban đầu tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp**

- **Tài sản sinh học** được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí để bán. Sau ghi nhận ban đầu,

tài sản sinh học được đánh giá theo giá trị hợp lý trừ chi phí để bán. Lãi hoặc lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu và sau ghi nhận ban đầu được ghi nhận vào Báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ.

- **Sản phẩm nông nghiệp** được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí để bán. Sau thời điểm thu hoạch, sản phẩm nông nghiệp sẽ được xác định theo các chuẩn mực kế toán liên quan tùy thuộc vào việc phân loại chúng như thế nào. Lãi hoặc lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu của sản phẩm nông nghiệp được ghi nhận vào Báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ.

Trong đó, **Chi phí bán hàng** là chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến việc đưa sản phẩm đến tay người mua, không bao gồm chi phí tài chính và thuế thu nhập. **Giá trị hợp lý** là giá sẽ nhận được khi bán một tài sản hoặc được thanh toán một khoản nợ phải trả trong một giao dịch có trật tự giữa các thành phần tham gia thị trường tại ngày xác định.

**Thứ ba, về đo lường giá trị hợp lý của tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp**

Việc xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học hay sản phẩm nông nghiệp có thể được thực hiện bằng cách gộp những tài sản sinh học hay sản phẩm nông nghiệp theo nhóm căn cứ vào các thuộc tính quan trọng của tài sản sinh học hay sản phẩm nông nghiệp đó; ví dụ như, căn cứ vào tuổi hay chất lượng. Doanh nghiệp lựa chọn các thuộc tính phù hợp với các thuộc tính được sử dụng trên thị trường làm cơ sở định giá. Các hợp đồng bán các tài sản sinh học hoặc sản phẩm nông nghiệp tại một ngày trong tương lai thì giá hợp đồng không là căn cứ để xác định giá trị hợp lý bởi giá trị hợp lý phản ánh các điều kiện thị trường hiện tại. Nếu tồn tại thị trường hoạt động của các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp, tại địa điểm và điều kiện hiện tại, giá niêm yết trên thị trường là căn cứ thích hợp để xác định giá trị hợp lý cho loại tài sản này. Nếu thị trường hoạt động không tồn tại, doanh nghiệp sử dụng giá giao dịch gần nhất hoặc giá thị trường của tài sản tương tự với điều chỉnh phù hợp để xác định giá trị hợp lý.

Ngoài ra, chi phí trong một vài trường hợp có thể dùng để xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học hoặc sản phẩm nông nghiệp, cụ thể khi:

(a) Khi có sự biến đổi sinh học rất ít kể từ khi phát sinh chi phí ban đầu - như cây ăn quả được trồng ngay trước thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

## Ý KIẾN TRAO ĐỔI

(b) Khi tác động của biến đổi sinh học đến giá được coi là không trọng yếu - như thời kỳ tăng trưởng đầu của những cây được trồng có vòng đời dài.

Đối với các tài sản sinh học gắn liền với đất, ví dụ như cây trồng sinh trưởng trên cánh đồng, khi không có thị trường riêng biệt cho tài sản sinh học gắn liền với đất, có thể tồn tại một thị trường năng động cho nhóm tài sản, tức là cho tài sản sinh học, đất và công tác cải tạo đất. Trong trường hợp này, doanh nghiệp có thể sử dụng thông tin về nhóm tài sản để xác định giá trị hợp lý cho tài sản sinh học. Theo đó, giá trị hợp lý của tài sản sinh học có thể bằng giá trị hợp lý của nhóm tài sản trừ đi giá trị hợp lý của đất và công tác cải tạo đất.

Khi không thể xác định được giá trị hợp lý của các tài sản sinh học thì tài sản sinh học được đo lường bằng giá gốc trừ hao mòn lũy kế và giá trị suy giảm lũy kế. Sau đó khi giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy, doanh nghiệp phải xác định giá trị tài sản sinh học bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng. Khi xác định giá gốc, hao mòn lũy kế và giá trị suy giảm lũy kế, doanh nghiệp cần xem xét những yêu cầu của IAS 2, IAS 16 và IAS 36 - *Suy giảm giá trị tài sản*.

*Thứ tư, về ghi nhận lãi lỗ:*

Các khoản lãi/lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu đối với tài sản sinh học xác định bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng và phát sinh từ việc thay đổi giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng phải được trình bày trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ kế toán mà khoản lãi/lỗ này phát sinh. Một khoản lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu có thể xảy ra vì chi phí bán hàng đã được trừ đi khi xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học. Ngược lại, một khoản lãi cũng có thể phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu (ví dụ khi một con bê được sinh ra).

Các khoản lãi/lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu đối với sản phẩm nông nghiệp được xác định bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng phải được trình bày trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ kế toán mà khoản lãi/lỗ này phát sinh. Các khoản lãi/lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu đối với nông sản có thể phát sinh từ việc thu hoạch.

*Thứ năm, về trình bày thông tin*

Doanh nghiệp phải trình bày và công bố thông tin trên các BCTC theo từng nhóm tài sản sinh học

trên BCĐKT, thông tin về tổng lãi, lỗ phát sinh trong kỳ hiện hành khi ghi nhận ban đầu của các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp và khi có sự thay đổi trong giá trị hợp lý trừ chi phí để bán của tài sản sinh học.

### 3. Khuôn mẫu kế toán và những bất cập hiện nay trong lĩnh vực kế toán nông nghiệp của Việt Nam

Nghiên cứu những quy định mang tính khuôn mẫu của Việt Nam trong lĩnh vực kế toán nông nghiệp, có thể nói những quy định hiện hành quá sơ sài, đơn giản và thiếu những cơ sở đo lường cần thiết cho những ghi nhận của kế toán nông nghiệp. Cụ thể như sau:

*Thứ nhất*, về chuẩn mực kế toán nông nghiệp: Việt Nam chưa ban hành

*Thứ hai*, về hướng dẫn kế toán trong lĩnh vực nông nghiệp:

Chưa có chế độ kế toán hướng dẫn riêng trong lĩnh vực nông nghiệp, hiện kế toán nông nghiệp chỉ được hướng dẫn lồng ghép trong các hướng dẫn của chế độ kế toán doanh nghiệp nói chung. Cụ thể :

Trong chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC, hiện chỉ có 2 nội dung quy định liên quan đến vấn đề nông nghiệp, đó là:

- TK 154 “*Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang*” áp dụng trong ngành nông nghiệp, quy định về một số nguyên tắc hạch toán trong ngành nông nghiệp cần chú ý như:

+ Tài khoản 154 áp dụng trong ngành nông nghiệp dùng để tập hợp tổng chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của các hoạt động nuôi trồng, chế biến sản phẩm hoặc dịch vụ nông nghiệp. tài khoản này phải được hạch toán chi tiết theo ngành kinh doanh nông nghiệp (trồng trọt, chăn nuôi, chế biến,...), theo địa điểm phát sinh chi phí (phân xưởng, đội sản xuất,...), chi tiết theo từng loại cây con và từng loại sản phẩm, từng sản phẩm hoặc dịch vụ.

+ Chi phí sản xuất ngành trồng trọt được tập hợp vào TK 154 theo từng đối tượng như Cây ngắn ngày (lúa, khoai, sắn, cà chua, ngô,...); Cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần (nhò, đu đủ...); Cây lâu năm (chè, cà phê, cao su, hồ tiêu, cây ăn quả,...).

+ Chi phí liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí thì phải phân bổ vào giá thành của các loại sản phẩm liên quan như chi phí tưới tiêu nước, chi phí chuẩn bị đất và trồng mới năm đầu của những



cây trồng một lần, thu hoạch nhiều lần (chi phí này không thuộc vốn đầu tư XDCB).

Trên cùng một diện tích canh tác, nếu trồng xen từ hai loại cây nông nghiệp ngăn ngày trở lên thì những chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến loại cây nào thì tập hợp riêng cho loại cây đó (như: hạt giống, chi phí gieo trồng, thu hoạch,...), chi phí phát sinh chung cho nhiều loại cây (chi phí cày bừa, tưới tiêu nước,...) thì được tập hợp riêng và phân bổ cho từng loại cây theo diện tích gieo trồng, hoặc theo một tiêu thức phù hợp.

Giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm nông nghiệp được xác định vào cuối vụ thu hoạch, hoặc cuối năm. Sản phẩm thu hoạch năm nào thì tính giá thành trong năm đó nghĩa là chi phí chỉ ra trong năm nay nhưng năm sau mới thu hoạch sản phẩm thì năm sau mới tính giá thành.

Riêng đối với cây lâu năm thì ghi nhận như quá trình đầu tư xây dựng cơ bản và phản ánh vào TK 241 “*Xây dựng cơ bản dở dang*”. Tuy nhiên, nội dung của TK 241 không đề cập gì đến vấn đề này.

+ Chi phí sản xuất ngành chăn nuôi được tập hợp vào TK 154 theo từng đối tượng chăn nuôi như trâu, bò, lợn... súc vật con của đàn súc vật cơ bản sau khi tách mẹ phải mở sổ chi tiết theo dõi riêng theo giá thành thực tế; đối với súc vật cơ bản khi đào thải chuyên thành súc vật nuôi lớn, nuôi béo được ghi nhận vào TK 154 theo giá trị còn lại của súc vật cơ bản. Đối tượng tính giá thành trong ngành chăn nuôi là 1kg sữa tươi, 1 con bò tiêu chuẩn, giá thành của 1kg thịt tăng, giá thành của 1kg thịt hơi...

- TK 211 “*Tài sản cố định*” quy định TK 2115 phản ánh “*Cây lâu năm, súc vật làm việc và súc vật cho sản phẩm*”. Tài khoản này phản ánh giá trị các loại TSCĐ là các loại cây lâu năm, súc vật làm việc, súc vật nuôi để lấy sản phẩm. Đối với súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, nếu từng con súc vật thỏa mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định đều được coi là một tài sản cố định hữu hình.

Về xác định giá trị đối với TSCĐ là súc vật làm việc và súc vật cho sản phẩm thì nguyên giá là toàn bộ các chi phí thực tế đã chi ra cho con súc vật từ lúc hình thành đến khi đưa vào khai thác, sử dụng và các chi phí khác trực tiếp có liên quan.

Trong chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa ban hành theo Thông tư 133/2016/TT-BTC quy định hoàn toàn tương tự như trong TT 200/2014/TT-BTC. Tuy nhiên, TK 211 không quy định mở chi tiết cho

đối tượng kế toán là TSCĐ Cây lâu năm, súc vật làm việc và súc vật cho sản phẩm trong nông nghiệp.

Trong chế độ kế toán áp dụng cho hợp tác xã nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp và chăn nuôi ban hành theo Thông tư 24/2017/TT-BTC. Hệ thống kế toán áp dụng cho các Hợp tác xã Nông nghiệp được hướng dẫn trong Thông tư này trên cơ sở Chế độ kế toán doanh nghiệp Nhỏ và Vừa ban hành kèm theo Thông tư 133/2016/TT-BTC và có sửa đổi bổ sung một vài tên gọi của TK để phù hợp với đặc thù hoạt động của HTX. Thông tư có hướng dẫn kế toán một số nội dung đặc thù của hợp tác xã như giao dịch giữa HTX với xã viên, giữa HTX với doanh nghiệp thuộc HTX, nội dung chi phí sản xuất của một số ngành nghề nông nghiệp, trong đó có sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp và nuôi trồng thủy sản. Đối với các HTX có quy mô lớn, có nhiều giao dịch mà Thông tư này không có quy định thì được lựa chọn áp dụng Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa ban hành theo Thông tư số Thông tư 133/2016/TT-BTC và các văn bản sửa đổi, bổ sung hoặc thay thế (nếu có).

Từ nghiên cứu về những khuôn mẫu kế toán nông nghiệp đã hệ thống ở trên, có thể thấy được những khác biệt trong kế toán sản phẩm nông nghiệp của Việt Nam so với khuôn mẫu của quốc tế. Những khác biệt có tính trọng yếu này thể hiện những bất cập trong kế toán của Việt Nam về kế toán nông nghiệp, được thể hiện trên các nội dung sau:

*Thứ nhất, về chuẩn mực kế toán:*

Việt Nam hiện chưa ban hành chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” và chuẩn mực liên quan đến giá trị hợp lý như chuẩn mực về “*Giá trị hợp lý*”, “*Suy giảm giá trị tài sản*”, “*Trợ cấp của Chính phủ và thuyết minh thông tin về trợ cấp của Chính phủ*”. Bất cập này dẫn đến chưa có khuôn mẫu pháp lý cao nhất cho kế toán các giao dịch và sự kiện liên quan đến hoạt động nông nghiệp cũng như thiếu những cơ sở đo lường giá trị hợp lý của các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp; thiếu những khuôn mẫu pháp lý để xử lý trong các trường hợp khi không thể xác định được thông tin giá trị hợp lý và khi được hưởng những trợ cấp của chính phủ trong hoạt động nông nghiệp.

*Thứ hai, về nguyên tắc ghi nhận:*

Sử dụng nguyên tắc kế toán “*Giá gốc*” để ghi nhận ban đầu đối với tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch cũng như sau

## Ý KIẾN TRAO ĐỔI

ghi nhận ban đầu khi đã có sự biến đổi sinh học của vật nuôi, cây trồng diễn ra trong quá trình hoạt động nông nghiệp. Việc sử dụng nguyên tắc kế toán “Giá gốc” là không thích hợp đối với đối tượng kế toán trong hoạt động nông nghiệp bởi các thay đổi về mặt vật lý, những biến đổi sinh học đã có thể ảnh hưởng trực tiếp tới lợi ích kinh tế của doanh nghiệp, đã tạo ra những thu nhập hay chi phí (lãi/lỗ) cho doanh nghiệp. Việc áp dụng nguyên tắc kế toán “Giá gốc” khiến cho một doanh nghiệp nông nghiệp có thể không có bất cứ một khoản thu nhập nào được trình bày trên báo cáo cho đến khi thu hoạch sản phẩm (ví dụ như doanh nghiệp trồng rừng thu hoạch gỗ sau 30-40 năm).

*Thứ ba, về thông tư hướng dẫn kế toán trong nông nghiệp*

Hiện Việt Nam chưa có những hướng dẫn đủ cần thiết cho kế toán để ghi nhận các đối tượng kế toán và các giao dịch phát sinh trong hoạt động nông nghiệp, trong khi loại hoạt động này chứa đựng quá nhiều yếu tố đặc thù, phức tạp và nhiều rủi ro.

- Không có khái niệm tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp, hệ quả là sẽ không xác định được các đối tượng kế toán phù hợp phải được xử lý, ghi nhận theo khuôn mẫu của kế toán nông nghiệp.

- Không quy định về điều kiện ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp, hệ quả là không phản ánh được kịp thời, đúng đắn và đầy đủ các tài sản của doanh nghiệp nông nghiệp.

- Đo lường các đối tượng kế toán trong nông nghiệp dựa trên chi phí thực tế phát sinh, không ghi nhận sự thay đổi giá trị do sự thay đổi về mặt vật lý, những biến đổi sinh học đã phát sinh thu nhập, chi phí. Hệ quả không phản ánh đúng được tình hình thu nhập, chi phí và kết quả kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp nông nghiệp.

- Đối với tài sản cố định là cây lâu năm, súc vật làm việc và súc vật cho sản phẩm, hướng dẫn kế toán chỉ đưa ra tên gọi của tài khoản phản ánh cho đối tượng kế toán là vườn cây, súc vật làm việc và súc vật cho sản phẩm, không có hướng dẫn kế toán về ghi nhận ban đầu, sau ghi nhận ban đầu, phương pháp khấu hao tài sản cố định cho đối tượng kế toán này. Hệ quả dẫn đến xử lý tùy tiện của kế toán, không đảm bảo tính thống nhất trong xử lý giao dịch giữa các doanh nghiệp nông nghiệp cùng loại hình.

- Đối với hoạt động sản xuất trong nông nghiệp: Hướng dẫn kế toán chỉ đưa ra những hướng dẫn

chung cho tất cả các hoạt động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, nuôi trồng thủy sản mà không có những hướng dẫn cụ thể thể hiện được tính đặc thù trong từng loại hoạt động cụ thể. Trên TK 154 quy định không rõ ràng, không phân biệt các hoạt động trong hoạt động chăn nuôi, các hoạt động trong hoạt động lâm nghiệp... hình thành nên những loại tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp khác nhau, cách phân bổ những chi phí chung, chi phí nào được vốn hóa và chi phí nào không được vốn hóa vào tài sản sinh học. Hệ quả làm cho việc tính toán, đo lường, ghi nhận không phù hợp với bản chất của giao dịch, làm sai lệch thông tin về giá trị tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp.

- Các khoản trợ cấp của Chính phủ trong các hoạt động nông nghiệp không được ghi nhận và cung cấp thông tin rõ ràng. Hệ quả không đo lường được thực tế kết quả hoạt động của doanh nghiệp do bản thân doanh nghiệp tạo ra hay từ những khoản trợ cấp của chính phủ trong hoạt động nông nghiệp.

- Về trình bày thông tin trên BCTC: Không quy định riêng về trình bày và thuyết minh thông tin đối với tài sản nông nghiệp và hoạt động nông nghiệp. Hệ quả người đọc báo cáo tài chính không có thông tin về những chính sách kế toán mà một doanh nghiệp nông nghiệp áp dụng đối với tài sản nông nghiệp và hoạt động nông nghiệp, cơ sở của những thông tin trình bày, công khai trên báo cáo tài chính nhưng đã không được công khai cho những người sử dụng thông tin.

### 4. Những vấn đề cần hoàn thiện đối với kế toán nông nghiệp của Việt Nam hiện nay

Việt Nam là một đất nước nông nghiệp, giá trị sản phẩm nông nghiệp chiếm tỷ trọng lớn trong tổng giá trị sản phẩm quốc nội của nền kinh tế, theo số liệu của Tổng cục Thống kê năm 2017, nông nghiệp Việt Nam đóng góp 15,34% vào GDP của cả nước. Với tính trọng yếu của ngành nông nghiệp, lĩnh vực kế toán nông nghiệp ngày càng trở nên quá quan trọng, cùng với những bất cập hiện nay trong kế toán nông nghiệp của Việt Nam, các khuôn mẫu của kế toán nông nghiệp cần phải được sớm hoàn thiện để hội nhập quốc tế và dẫn đến hội tụ với các quy định khuôn mẫu kế toán nói chung.

Từ những khác biệt có tính trọng yếu của Việt Nam trong lĩnh vực kế toán nông nghiệp, những vấn đề đặt ra cần hoàn thiện đối với kế toán nông nghiệp của Việt Nam hiện nay như sau:

**Thứ nhất**, Ban hành chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” và chuẩn mực kế toán khác liên quan

Bộ Tài chính Việt Nam cần sớm ban hành chuẩn mực kế toán cho lĩnh vực nông nghiệp để kế toán toàn bộ các hoạt động trồng trọt, chăn nuôi được thực hiện theo khuôn mẫu từ quá trình ghi nhận, trình bày báo cáo và thuyết minh thông tin, đảm bảo phù hợp và hội tụ với thông lệ quốc tế. Việc nghiên cứu chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” của quốc tế để ban hành chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” cho Việt Nam sẽ là cơ sở khuôn mẫu pháp lý cao nhất cho kế toán các giao dịch và sự kiện liên quan đến hoạt động nông nghiệp. Và để có đủ các cơ sở pháp lý cho việc áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán nông nghiệp thì Việt Nam cần nghiên cứu và ban hành chuẩn mực kế toán liên quan đến giá trị hợp lý, đó là chuẩn mực về “*Xác định giá trị hợp lý*” làm căn cứ, cơ sở đo lường giá trị hợp lý của các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp. Đồng thời ban hành chuẩn mực “*Suy giảm giá trị tài sản*” tạo khuôn mẫu pháp lý để xử lý trong các trường hợp khi không thể xác định được thông tin giá trị hợp lý thì tài sản sinh học được xác định theo giá gốc trừ đi hao mòn lũy kế và giá trị suy giảm lũy kế; chuẩn mực “*Trợ cấp của Chính phủ và thuyết minh thông tin về trợ cấp của chính phủ*” tạo khuôn mẫu pháp lý để xử lý khi doanh nghiệp được hưởng những trợ cấp của chính phủ trong hoạt động nông nghiệp.

**Thứ hai**, đề xuất áp dụng nguyên tắc ghi nhận theo “*Giá trị hợp lý*” trong kế toán nông nghiệp

Việc áp dụng nguyên tắc kế toán “*Giá gốc*” để ghi nhận ban đầu đối với tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch cũng như sau ghi nhận ban đầu khi đã có sự biến đổi sinh học của vật nuôi, cây trồng diễn ra trong quá trình hoạt động nông nghiệp là không phù hợp đối với đối tượng kế toán trong hoạt động nông nghiệp. Việt Nam sau khi đã ban hành chuẩn mực kế toán cho lĩnh vực nông nghiệp thì nguyên tắc kế toán “*Giá trị hợp lý*” sẽ được áp dụng trong kế toán nông nghiệp, theo đó các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp sẽ phản ánh trung thực và đầy đủ tài sản, quá trình hoạt động kinh doanh theo đúng thông lệ quốc tế.

Khi áp dụng nguyên tắc kế toán “*Giá trị hợp lý*” trong kế toán nông nghiệp dẫn đến những thay đổi căn bản trong ghi nhận và trình bày thông tin về tài

sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp, hoạt động nông nghiệp, đó là:

- Tài sản sinh học được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán áp dụng khi ghi nhận ban đầu và sau ghi nhận ban đầu trong quá trình tăng trưởng, suy thoái và sinh sản đến thời điểm thu hoạch sản phẩm nông nghiệp (trừ khi giá trị hợp lý không thể xác định một cách đáng tin cậy tại thời điểm ghi nhận ban đầu).

- Sản phẩm nông nghiệp thu được từ tài sản sinh học được ghi nhận theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán tại thời điểm thu hoạch.

- Các khoản lãi/lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu đối với tài sản sinh học xác định bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng và phát sinh từ việc thay đổi giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí trong kỳ và phản ánh vào báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ kế toán mà khoản lãi/lỗ này phát sinh.

- Toàn bộ chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động trồng trọt, chăn nuôi được ghi nhận vào chi phí trong kỳ.

Việc đo lường giá trị hợp lý trong nông nghiệp thường sẽ được thực hiện theo phương pháp tiếp cận thị trường vì các tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp thông thường sẽ có giá tham chiếu trên thị trường ở từng thời điểm giao dịch.

**Thứ ba**, về ban hành thông tư hướng dẫn kế toán nông nghiệp

Việt Nam cần có những hướng dẫn cần thiết cho kế toán để phản ánh đầy đủ các đối tượng kế toán và ghi nhận các giao dịch phát sinh trong hoạt động nông nghiệp. Khi Việt Nam chưa ban hành được chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” thì cần có những hướng dẫn chi tiết cụ thể theo hướng tiếp cận với khuôn mẫu chung của quốc tế về kế toán trong nông nghiệp. Cụ thể như sau:

(1) Về khái niệm và phân loại tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp

- Bổ sung trong hướng dẫn kế toán các khái niệm có liên quan trong nông nghiệp như khái niệm tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp, hoạt động nông nghiệp, thu hoạch, biến đổi sinh học... từ đó sẽ xác định rõ ràng các đối tượng kế toán nào chịu sự điều chỉnh theo khuôn mẫu của kế toán nông nghiệp.

- Cần phải phân loại các tài sản sinh học, trên cơ sở đó xác định được các chuẩn mực kế toán chi phối phù hợp để đưa ra những quy định về ghi nhận kế



## Ý KIẾN TRAO ĐỔI

toán đối với từng loại tài sản sinh học, đảm bảo phản ánh đúng bản chất của giao dịch và tính khoa học của vấn đề. Cụ thể như sau :

Đối với tài sản sinh học, căn cứ vào vòng đời sử dụng của tài sản có thể chia thành:

+ Tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng thuộc loại thu hoạch 1 lần: Nghĩa là sau khi thu hoạch thì không còn tồn tại vật nuôi, cây trồng đó nữa. Ví dụ như cây lúa, cây rau, các vật nuôi lấy thịt...

+ Tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng thuộc loại thu hoạch 1 lần nhưng phải sau rất nhiều năm mới có thể thu hoạch được. Ví dụ như trồng cây sau 20-30 năm để lấy gỗ, sau khi lấy gỗ thì không tồn tại cây trồng đó nữa.

+ Tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng thuộc loại thu hoạch nhiều lần: Nghĩa là sau khi thu hoạch thì vẫn tồn tại vật nuôi, cây trồng đó. Ví dụ cây cam, cây bưởi, cây cao su, nuôi bò lấy sữa, bò sinh sản...

(2) *Xác định các chuẩn mực kế toán chi phối phù hợp với từng loại tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp*

Từ những phân loại tài sản sinh học nêu trên, có thể xác định các chuẩn mực kế toán chi phối để có những hướng dẫn kế toán phù hợp

+ Đối với nhóm tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng ngắn ngày thuộc loại thu hoạch 1 lần, khi nuôi trồng diễn ra sự biến đổi sinh học và thu hoạch tài sản sinh học để bán hoặc chuyển đổi thành sản phẩm nông nghiệp hoặc chuyển thành tài sản sinh học phụ thì việc ghi nhận ban đầu và quá trình biến đổi sinh học phải áp dụng chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*”

+ Đối với nhóm tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng thuộc loại thu hoạch 1 lần nhưng phải sau rất nhiều năm mới có thể thu hoạch được thì khi nuôi trồng diễn ra sự biến đổi sinh học và chỉ thu hoạch tài sản sinh học sau rất nhiều năm thì việc ghi nhận ban đầu và quá trình biến đổi sinh học phải áp dụng chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*”.

+ Đối với nhóm tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng thuộc loại thu hoạch nhiều lần, khi nuôi trồng diễn ra sự biến đổi sinh học thì việc ghi nhận ban đầu và quá trình biến đổi sinh học phải áp dụng chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*”, khi đưa tài sản sinh học vào thu hoạch (ví dụ cây bắt đầu cho trái theo tiêu chuẩn, bò bắt đầu cho sữa theo tiêu chuẩn...) thì các tài sản sinh học này nếu thỏa mãn

các điều kiện là một tài sản cố định thì từ thời điểm đó phải áp dụng chuẩn mực kế toán “*Tài sản cố định hữu hình*”, xác định đơn vị tài sản hữu hình phù hợp với từng loại, từng nhóm vật nuôi cây trồng, ghi nhận ban đầu và sau ghi nhận ban đầu phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán “*Tài sản cố định hữu hình*”.

Đối với sản phẩm nông nghiệp: các sản phẩm nông nghiệp là sản phẩm được thu hoạch từ tài sản sinh học của doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mực kế toán “*Nông nghiệp*” tại thời điểm thu hoạch. Sau thời điểm thu hoạch, sản phẩm nông nghiệp nếu đem vào chế biến hoặc tiêu thụ thì áp dụng chuẩn mực kế toán “*tồn kho*”, “*Doanh thu và thu nhập khác*”...

(3) *Quy định về điều kiện ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp*

Bổ sung quy định về điều kiện ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp trên cơ sở thỏa mãn điều kiện ghi nhận một tài sản nói chung trong VAS 01 “*Chuẩn mực chung*”. Việc ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp khi thỏa mãn đồng thời 3 tiêu chuẩn:

+ Doanh nghiệp phải có quyền kiểm soát tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp từ một kết quả của sự kiện trong quá khứ

+ Doanh nghiệp có khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai liên quan đến tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp

+ Xác định giá trị hợp lý hoặc nguyên giá của tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp một cách tin cậy.

(4) *Hướng dẫn về xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp*

Ban hành những quy định về các phương pháp xác định giá trị hợp lý, hạ tầng thông tin để xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp. Trong mọi trường hợp, doanh nghiệp phải xác định giá trị của tài sản sinh học và nông sản tại thời điểm thu hoạch bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng vì giá trị hợp lý của tài sản sinh học và nông sản tại thời điểm thu hoạch thông thường có thể xác định một cách đáng tin cậy.

Nếu không có giá niêm yết trên thị trường cho tài sản sinh học và các phương pháp đo lường giá trị hợp lý khác cho tài sản sinh học được coi là không tin cậy thì tài sản sinh học được đo lường bằng giá gốc trừ hao mòn lũy kế và giá trị suy giảm

lũy kế. Sau đó, khi giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy, doanh nghiệp phải xác định giá trị tài sản sinh học bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán hàng.

*(5) Hướng dẫn về ghi nhận kế toán tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp và hoạt động nông nghiệp*

Khi áp dụng nguyên tắc kế toán “Giá trị hợp lý” trong kế toán nông nghiệp dẫn đến những thay đổi căn bản trong ghi nhận và trình bày thông tin về tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp, hoạt động nông nghiệp, đó là:

*5.1. Ghi nhận kế toán đối với tài sản sinh học*

- Ghi nhận ban đầu tài sản sinh học: căn cứ vào giá trị hợp lý trừ chi phí bán của tài sản sinh học, kế toán ghi tăng giá trị tài sản sinh học và tăng thu nhập.

- Sau ghi nhận ban đầu:

+ Các chi phí bỏ ra trong quá trình nuôi, trồng kế toán ghi nhận vào chi phí trong kỳ.

+ Thay đổi giá trị hợp lý so với thời điểm ghi nhận ban đầu trừ đi chi phí bán hàng, nếu chênh lệch tăng lên kế toán tăng giá trị tài sản sinh học và tăng thu nhập, nếu chênh lệch giảm xuống kế toán ghi giảm giá trị tài sản sinh học và tăng chi phí trong kỳ. Thu nhập và chi phí này được trình bày trên báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ kế toán mà khoản lãi/lỗ này phát sinh.

*5.2. Ghi nhận kế toán đối với sản phẩm nông nghiệp thu được từ tài sản sinh học*

Căn cứ vào giá trị hợp lý trừ chi phí bán của sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch, kế toán ghi tăng giá trị sản phẩm nông nghiệp và tăng thu nhập.

*5.3 Ghi nhận kế toán đối với hoạt động nông nghiệp*

- Kế toán phải tách hoạt động chế biến ra khỏi những hướng dẫn kế toán liên quan đến hoạt động nông nghiệp vì hoạt động chế biến được chi phối bởi quy định của chuẩn mực kế toán “Tồn kho” trên cơ sở áp dụng nguyên tắc kế toán “giá gốc” để đo lường chi phí hình thành nên sản phẩm, trong khi các hoạt động nông nghiệp được chi phối bởi quy định của chuẩn mực kế toán “Nông nghiệp” trên cơ sở áp dụng nguyên tắc kế toán “giá trị hợp lý” để đo lường sự biến đổi sinh học và thu hoạch tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp.

- Trong kế toán hoạt động nông nghiệp, cần có những hướng dẫn về ghi nhận đối với các loại hoạt động nông nghiệp khác nhau, cụ thể như ghi nhận chi phí đối với hoạt động chăn nuôi phải phân biệt

giữa gia súc và gia cầm, xác định chi phí được vốn hóa và chi phí không được vốn hóa dựa trên khả năng mang lợi ích kinh tế trong tương lai của các loại gia súc; Ghi nhận chi phí đối với hoạt động lâm nghiệp phải phân biệt giữa cây ngắn ngày và cây lâu năm; xác định chi phí được vốn hóa và chi phí không được vốn hóa dựa trên khả năng mang lợi ích kinh tế trong tương lai của các loại cây lâu năm; Ghi nhận chi phí đối với hoạt động nuôi trồng thủy sản phải xác định chi phí được vốn hóa và chi phí không được vốn hóa dựa trên khả năng mang lợi ích kinh tế trong tương lai...

*(6) Ghi nhận kế toán đối với các khoản trợ cấp của chính phủ trong hoạt động nông nghiệp*

Các khoản trợ cấp của chính phủ cho doanh nghiệp nông nghiệp nhằm mục tiêu khuyến khích, hỗ trợ các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực này tham gia tích cực và có hiệu quả, hoặc thu hút nhiều doanh nghiệp tham gia vào lĩnh vực hoạt động nông nghiệp. Các khoản trợ cấp này có thể có điều kiện hoặc không có điều kiện. Việc ước tính, đo lường, xác định giá trị khoản trợ cấp của chính phủ cũng như cách thức ghi nhận khoản trợ cấp của chính phủ phải được tuân thủ dựa trên cơ sở áp dụng chuẩn mực kế toán “Trợ cấp của chính phủ và thuyết minh thông tin về trợ cấp của chính phủ”.

Khi phát sinh các khoản trợ cấp của chính phủ cho doanh nghiệp nông nghiệp, căn cứ vào giá trị của các khoản trợ cấp, kế toán ghi tăng tài sản và ghi tăng thu nhập của doanh nghiệp.

*(7) Cần có những hướng dẫn về xác định mức dự phòng rủi ro và ghi nhận kế toán đối với dự phòng rủi ro trong hoạt động nông nghiệp*

Những rủi ro trong hoạt động nông nghiệp là vô cùng nhiều do hoạt động nông nghiệp chịu ảnh hưởng trực tiếp của các yếu tố thuộc về tự nhiên, thiên tai, dịch bệnh. Vấn đề dự phòng rủi ro trong hoạt động nông nghiệp cần phải đặt ra như một vấn đề cần thiết khách quan. Cơ chế dự phòng rủi ro trong hoạt động nông nghiệp cần phải được thiết lập, những xử lý về mặt kế toán cần được xây dựng đảm bảo phù hợp với khuôn mẫu chung.

*(8) Về trình bày và công bố thông tin đối với tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp trên báo cáo tài chính*

Bổ sung vào quy định về trình bày và công bố thông tin đối với doanh nghiệp nông nghiệp những thông tin sau:

## Ý KIẾN TRAO ĐỔI

- Thông tin trình bày tài sản sinh học:  
+ Đối với nhóm tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng ngắn ngày thuộc loại thu hoạch 1 lần thì phải được trình bày ở mục tài sản ngắn hạn, hiển thị chi tiết riêng cho tài sản sinh học.

+ Đối với nhóm tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng thuộc loại thu hoạch 1 lần nhưng phải sau rất nhiều năm mới có thể thu hoạch được và nhóm tài sản sinh học là các vật nuôi, cây trồng thuộc loại thu hoạch nhiều lần, khi đưa tài sản sinh học vào thu hoạch thì phải được trình bày ở mục tài sản dài hạn, hiển thị chi tiết riêng cho tài sản sinh học.

- Công bố thông tin về phương pháp, căn cứ xác định giá trị hợp lý của các tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp ở thời điểm thu hoạch.

### **Kết luận:**

Trên đây là những nghiên cứu về khuôn mẫu của quốc tế và quy định hiện hành của Việt Nam về kế toán nông nghiệp, từ đó trao đổi về những vấn đề đặt ra cần hoàn thiện cho kế toán nông nghiệp Việt Nam hiện nay, nhằm đưa kế toán Việt Nam nói chung và kế toán nông nghiệp nói riêng hội nhập, dần hội tụ với thông lệ chung của quốc tế về kế toán. Bài viết này sẽ tiếp nối cho nhiều nghiên cứu tiếp theo của bản thân tác giả và cho những ai quan tâm đến lĩnh vực kế toán nông nghiệp. ♦

### **Tài liệu tham khảo:**

1. IASB (International Accounting Standards Board), 2000, *IAS 41 Agriculture*, IFRS Foundation Publications Department, London.
2. IASB (International Accounting Standards Board), 2014, *Amendments to IAS 16 and IAS 41*, IFRS Foundation Publications Department, London.
3. Quốc Hội, Luật Kế toán số 88/2015/QH13.
4. Bộ Tài chính, Hệ thống chế độ kế toán ban hành theo TT 200/2014.
5. Bộ Tài chính, Hệ thống chế độ kế toán ban hành theo TT 133/2016.
6. Bộ Tài chính, Hệ thống chế độ kế toán ban hành theo Thông tư 24/2017/TT-BTC.
7. Nguyễn Quốc Thái, Luận án tiến sỹ kinh tế, ĐHKQT-1983 “*Hạch toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở các hợp tác xã nông nghiệp*”.

8. Đoàn Đình Thiêm, Hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm chăn nuôi trong các doanh nghiệp nhà nước, Luận án tiến sỹ kinh tế, ĐHKQT-1995.

9. Nguyễn Quốc Thắng, Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, Luận án tiến sỹ kinh tế, ĐHKQT-2011.

10. Ngô Chí Giang, Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm chăn nuôi gia cầm tại Công ty Cổ phần Phát triển Công nghệ Nông thôn, Luận văn cao học, ĐH Thương mại-2017.

11. Thái Thị Thái Nguyên, Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm gia súc tại các doanh nghiệp chăn nuôi ở Miền Bắc, Luận án tiến sỹ kinh tế, ĐH Thương mại - 2019.

12. Hoàng Thụy Diệu Linh, Kế toán trong lĩnh vực trồng trọt, khác biệt giữa Việt Nam và Quốc tế, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán (5/2018)

13. Bộ Tài chính, Thực trạng, kinh nghiệm quốc tế và lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam, tài liệu hội thảo ngày 22/2/2019

14. Tổng cục thống kê, Thông cáo báo chí tình hình kinh tế - xã hội năm 2017, <http://www.gso.gov.vn>.

### **Summary**

Vietnam is an agricultural country with a variety of agricultural activities; however, the current accounting patterns of Vietnam only focus on businesses operating in the commercial, production, service, construction fields in general, there are almost no accounting standards in agricultural activities, the existing contents are too sketchy and do not conform to international standard of agricultural accounting. Consequently, the processing, recording and presentation of information does not guarantee the truthfulness, correctness, and relevance to the accounting objects of biological assets, agricultural products as well as the situation and results of agricultural operations of Vietnamese agricultural enterprises.