

BÀN VỀ KẾ TOÁN TÀI SẢN SINH HỌC

Lê Kim Ngọc*, Nguyễn Phương Linh**

Là một quốc gia có nền kinh tế chủ yếu là nông nghiệp với 80% dân số làm trong nông nghiệp và sống ở khu vực nông thôn, Việt Nam luôn coi phát triển kinh tế nông nghiệp là một yếu tố quan trọng cho sự phát triển bền vững của quốc gia. Vì thế các tư liệu sản xuất, đối tượng sản xuất của ngành nông nghiệp cũng là một vấn đề cần được kế toán chặt chẽ. Mặc dù Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã ban hành chuẩn mực kế toán số 41-Nông nghiệp có hiệu lực từ năm 2003 nhưng đến nay Việt Nam vẫn chưa có những quy định cụ thể về vấn đề này. Bài báo này giới thiệu những hướng dẫn của quốc tế về kế toán tài sản sinh học, thực trạng kế toán tài sản sinh học ở Việt Nam và đề xuất một số giải pháp nhằm thực hiện kế toán tài sản sinh học ở Việt Nam.

Từ khóa: tài sản sinh học, kế toán tài sản sinh học, nông nghiệp

1. Bản chất của tài sản sinh học và Chuẩn mực kế toán quốc tế về tài sản sinh học

Tài sản sinh học là một thuật ngữ khá mới mẻ ở Việt Nam. Xét về bản chất, tài sản sinh học chính là các động vật, thực vật sống có liên quan trực tiếp đến hoạt động nông nghiệp. Các tài sản sinh học đó là những cơ thể sống và hết sức đa dạng. Mỗi loại cây trồng, vật nuôi được coi là tài sản sinh học và thường có quy luật sinh trưởng, phát triển riêng, đều có khả năng tái sản xuất tự nhiên. Tài sản sinh học có thể là tư liệu sản xuất ban đầu cũng có thể là sản phẩm của quá trình sản xuất nông nghiệp trước đó. Chính vì vậy kế toán tài sản sinh học cần được xác định rõ là một loại tài sản riêng biệt chứ không thuộc tài sản cố định hay tài sản dưới dạng hàng tồn kho.

Tháng 12/2000, Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã ban hành Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS41-Nông nghiệp. Chuẩn mực này được chính thức áp dụng vào tháng 1/2003. Với mục đích chính là quy định phương pháp hạch toán kế toán và trình bày thông tin liên quan đến hoạt động nông nghiệp, chuẩn mực đã xác định rõ phạm vi áp dụng bao gồm

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, trợ cấp của Chính phủ liên quan đến tài sản sinh học. Chuẩn mực cũng đã giới hạn không áp dụng đối với đất đai và các tài sản vô hình liên quan đến hoạt động nông nghiệp (IAS41, 2003). Trước khi đi vào các hướng dẫn cụ thể, một số khái niệm sau đây đã được làm rõ như:

Tài sản sinh học: là các động vật, thực vật sống

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

Hoạt động nông nghiệp: là việc một doanh nghiệp quản lý sự biến đổi sinh học và khai thác các tài sản sinh học để bán hoặc chuyển đổi thành sản phẩm nông nghiệp hay thành các tài sản sinh học khác.

Biến đổi sinh học: bao gồm các quá trình sinh trưởng, suy thoái, sản xuất và sinh sản, tạo ra các thay đổi định tính hay định lượng trong một tài sản sinh học.

Một số ví dụ ở bảng 1 sẽ góp phần cụ thể hóa các khái niệm nêu trên.

Bằng các ví dụ ở Bảng 1, có thể thấy đặc điểm của hoạt động nông nghiệp chính là khả năng thay đổi. Quá trình sinh sản, tăng trưởng làm cho số lượng hoặc chất lượng của cây trồng, vật nuôi được gia tăng, ngược lại giai đoạn suy thoái, số lượng hoặc chất lượng của cây trồng, vật nuôi cũng bị suy giảm. Chính bởi đặc điểm các tài sản sinh học luôn diễn ra quá trình biến đổi sinh học nên nhu cầu đo lường sự thay đổi và quản lý sự thay đổi đã được đặt ra. Vấn đề giám sát cần được thực hiện như một chức năng quản lý thường xuyên góp phần tạo điều kiện thuận lợi cho việc biến đổi về mặt sinh học, làm ổn định hoặc tăng cường các điều kiện cần thiết cho quá trình biến đổi diễn ra.

IAS 41 (2003) quy định các vấn đề về đo lường giá trị tài sản sinh học cụ thể như sau:

Một là ghi nhận giá trị ban đầu của tài sản sinh học:

Doanh nghiệp được phép ghi nhận một tài sản sinh học khi và chỉ khi thỏa mãn các điều kiện:

Thứ nhất là doanh nghiệp kiểm soát tài sản từ một kết quả của sự kiện trong quá khứ

Thứ hai: doanh nghiệp có khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản

Thứ ba: giá trị hợp lý hoặc nguyên giá của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy.

Làm rõ các điều kiện trên có thể thấy, trong hoạt động nông nghiệp, quyền kiểm soát có thể được chứng minh bằng quyền sở hữu hợp pháp đối với gia súc được đóng nhãn hoặc đánh dấu tại thời điểm

gia súc mới sinh ra hoặc thời điểm được mua lại. Lợi ích tương lai thường được đánh giá bằng cách đo lường các thuộc tính vật lý quan trọng.

Một tài sản sinh học được ghi nhận ban đầu và khi kết thúc năm tài chính lập báo cáo với giá trị hợp lý trừ chi phí để bán. Các sản phẩm nông nghiệp thu được từ tài sản sinh học của một công ty được đo bằng giá trị hợp lý trừ chi phí bán tại thời điểm thu hoạch. Việc xác định giá trị hợp lý cho tài sản sinh học hoặc sản phẩm nông nghiệp có thể bằng cách nhóm lại căn cứ vào các đặc điểm như độ tuổi, chất lượng của tài sản... Chuẩn mực cũng quy định nếu tại thời điểm ban đầu, giá trị hợp lý của tài sản sinh học không thể xác định được một cách đáng tin cậy thì sẽ được ghi nhận theo nguyên giá trừ số khấu hao lũy kế và các khoản tổn thất lũy kế nếu có. Sau thời điểm thu hoạch, sản phẩm nông nghiệp có liên quan sẽ được xác định theo các chuẩn mực thích hợp tùy thuộc vào việc phân loại của chúng. Ví dụ nếu sản phẩm nông nghiệp được phân loại là hàng tồn kho thì sẽ áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế Hàng tồn kho IAS02.

Việc xác định giá trị hợp lý của các tài sản sinh học phụ thuộc vào việc có tồn tại hay không một thị trường năng động cho các tài sản sinh học và các sản phẩm nông nghiệp. Trong đó, thị trường năng động được hiểu là thị trường thỏa mãn tất cả các điều kiện sau: (1) Các mặt hàng trong thị trường đều đồng nhất, (2) Có thể tìm thấy người mua thực sự và người bán thực sự bất cứ lúc nào và (3) Giá được niêm yết công khai.

Bảng 1: Một số ví dụ về tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp và sản phẩm chế biến sau thu hoạch

Tài sản sinh học	Sản phẩm nông nghiệp	Sản phẩm chế biến sau thu hoạch
Cừu	Len	Sợi
Lợn	Thịt lợn	Xúc xích
Gia súc cho sữa	Sữa	Phômai
Thực vật	Vải bông	Sợi chi
Cây lâu năm	Cây đã được đốn/chặt	Gỗ
Cây dây leo	Quả nho	Rượu vang
Cây ăn trái	Quả đã thu hoạch	Hoa quả chế biến
Cây bụi	Lá	Trà

Nếu tồn tại một thị trường năng động thỏa mãn tất cả các điều kiện trên thì giá niêm yết trên thị trường đó là cơ sở thích hợp để xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học hay sản phẩm nông nghiệp đó. Trường hợp doanh nghiệp tham gia vào nhiều thị trường năng động khác nhau thì doanh nghiệp sử dụng giá trên thị trường có liên quan nhất.

Nếu không tồn tại một thị trường năng động, doanh nghiệp có thể sử dụng một hoặc nhiều giá sau đây, nếu có sẵn trong việc xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học hoặc sản phẩm nông nghiệp:

- Giá thị trường giao dịch gần nhất với điều kiện là không có thay đổi đáng kể trong tình hình kinh tế giữa ngày phát sinh giao dịch và ngày kết thúc kỳ báo cáo.

- Giá thị trường của các tài sản tương tự cộng với các điều chỉnh cần thiết để phản ánh sự khác biệt.

- Các tiêu chuẩn của ngành, ví dụ như giá trị của một vườn cây ăn quả được thể hiện theo số khay xuất khẩu, số héc ta hoặc giá trị của gia súc thể hiện trên mỗi kg thịt.

- Giá trị hiện tại của dòng tiền thuần dự kiến phát sinh từ tài sản đã được chiết khấu theo tỷ lệ trước thuế theo quy định hiện hành

Hai là ghi nhận giá trị tài sản sinh học sau khi ghi nhận ban đầu hoặc khi đánh giá lại tài sản định kỳ:

Chuẩn mực quy định các khoản tăng, giảm giá trị của tài sản sinh học phát sinh sau ghi nhận ban đầu hoặc đánh giá lại mỗi kỳ theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán được ghi nhận là lãi, lỗ trong kỳ. Các khoản lãi có thể phát sinh trong nhiều trường hợp ví dụ như những con bê được sinh ra trong hoạt động chăn nuôi đàn gia súc, cây lấy gỗ tăng thêm giá trị khi tăng độ tuổi... Ngược lại một khoản lỗ cũng có thể phát sinh nếu tài sản sinh học bị đánh giá giảm. Các khoản lãi, lỗ cũng có thể phát sinh từ kết quả của việc thu hoạch các tài sản sinh học.

Trên cơ sở các hướng dẫn trên, chuẩn mực cũng đưa ra các yêu cầu về trình bày và công bố thông tin trên báo cáo tài chính gồm các nội dung như:

- Mô tả từng nhóm tài sản sinh học và bản chất các hoạt động liên quan đến từng nhóm tài sản sinh học

- Các phương pháp và giả định quan trọng trong việc xác định giá trị hợp lý của từng nhóm tài sản sinh học

- Tổng lãi hoặc lỗ phát sinh trong kỳ hiện hành khi ghi nhận ban đầu và khi có sự thay đổi trong giá trị hợp lý của các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp.

Như vậy có thể thấy, kế toán tài sản sinh học theo chuẩn mực kế toán quốc tế là phù hợp với bản chất, đặc điểm của loại tài sản này và là hướng dẫn cần thiết cho các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp ở các quốc gia có cơ sở thực hiện công tác kế toán.

2. Thực trạng kế toán tài sản sinh học ở Việt Nam

Tài sản sinh học luôn tồn tại trong các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp và cần được kế toán các tài sản này. Tuy nhiên thực tế kế toán tài sản sinh học ở Việt Nam cho thấy:

Thứ nhất, tài sản sinh học chưa được xác định là một đối tượng riêng biệt mà được kế toán như một loại tài sản cố định hữu hình hoặc hàng tồn kho.

Ở Việt Nam, quy định về kế toán tài sản sinh học chưa được đề cập một cách cụ thể trong các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành. Do đó, các động vật và thực vật sống, với bản chất là tài sản sinh học được kế toán trên cơ sở vận dụng các quy định của Chuẩn mực kế toán tài sản cố định hữu hình số 03, Chuẩn mực kế toán hàng tồn kho số 02, Chế độ kế toán doanh nghiệp theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC (Bộ Tài chính, 2006) và các văn bản pháp luật khác có liên quan.

Đối với các loại cây trồng, vật nuôi thỏa mãn các điều kiện ghi nhận của tài sản cố định theo Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/4/2013 của Bộ Tài chính về hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ thì được kế toán như một loại tài sản cố định hữu hình. Các điều kiện cụ thể gồm: chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản, có thời gian sử dụng trên 1 năm, nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy và có giá trị trên 30 triệu đồng. Thông tư cũng quy định, đối với súc vật làm việc, vườn cây lâu năm thì từng con súc vật, mảnh vườn cây thỏa mãn đồng thời 3 tiêu chuẩn của TSCĐ thì được coi là TSCĐ hữu hình. Những tài sản này được

theo dõi trên tiểu khoản 2115 - *Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm*.

Đối với các loại cây trồng, vật nuôi khác không thỏa mãn các điều kiện trên thì kế toán như hàng tồn kho. Những tài sản này được theo dõi trên *Tài khoản 152 – Nguyên liệu, vật liệu, Tài khoản 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, Tài khoản 155 – Thành phẩm*.

Thứ hai, tài sản sinh học cũng như các tài sản khác trong doanh nghiệp được ghi nhận theo nguyên tắc giá gốc. Thực chất tài sản sinh học gồm rất nhiều loại khác nhau với đặc điểm khác biệt như: cây ngắn ngày (lúa, khoai, sắn...), cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần (như dứa, chuối...), cây lâu năm (chè, cà phê, cao su...), có loại cây trồng 2,3 vụ trong một năm hoặc trồng năm nay, năm sau mới thu hoạch, hoặc loại cây vừa có diện tích trồng mới vừa có diện tích chăm sóc thu hoạch trong cùng 1 năm... Hoặc như súc vật cơ bản, súc vật con của súc vật cơ bản, súc vật cơ bản đèo thả chuyển sang nuôi lớn, nuôi béo... Tuy nhiên, tất cả các tài sản này cũng như các tài sản khác trong doanh nghiệp đều được ghi nhận theo nguyên tắc giá gốc mà không kịp thời phản ánh những thay đổi trong giá trị của tài sản. Phương pháp kế toán các tài sản sinh học trong các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp hiện nay là được vận dụng từ quy định của Chế độ kế toán doanh nghiệp tập trung chủ yếu vào khâu theo dõi chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm nông nghiệp chứ không tập trung vào đối tượng cụ thể là tài sản sinh học. Do đặc điểm sản xuất nông nghiệp có tính thời vụ cao nên kỳ tính giá thành thường được xác định là cuối vụ, cuối năm. Khi đó, kế toán xác định chi phí của cây trồng, con gia súc từ năm trước sang năm nay và từ năm nay sang năm sau cho phù hợp với đặc điểm sản xuất của cây trồng, vật nuôi. Như vậy phương pháp kế toán chưa phù hợp với đặc điểm sinh trưởng, phát triển và những biến đổi sinh học của tài sản trong quá trình hoạt động.

Thứ ba, thông tin về giá trị của tài sản sinh học và các khoản lãi lỗ phát sinh trong kỳ chưa được trình bày rõ ràng, đầy đủ, có cơ sở trên hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Khi kết thúc kỳ kế toán, giá trị của các tài sản sinh học của doanh nghiệp được trình bày trên báo cáo tài chính (BCTC) mà cụ

thể là Bảng cân đối kế toán theo giá gốc – giá trị ban đầu. Nếu các tài sản này bị giảm giá hoặc bị tổn thất do mất mùa, dịch bệnh... thì doanh nghiệp sẽ phải trích lập dự phòng theo quy định. Còn ngược lại, nếu giá trị các tài sản của doanh nghiệp tăng lên do quá trình sinh trưởng, phát triển của cây trồng, vật nuôi thì khoản chênh lệch này lại không được phản ánh và ghi nhận.

3. Phương hướng thực hiện kế toán tài sản sinh học ở Việt Nam

Là một quốc gia có nền kinh tế chủ yếu là nông nghiệp với 80% dân số làm trong nông nghiệp và sống ở khu vực nông thôn, Việt Nam luôn coi phát triển kinh tế nông nghiệp là một yếu tố quan trọng cho sự phát triển bền vững của quốc gia. Vì thế các tư liệu sản xuất, đối tượng sản xuất của ngành nông nghiệp cũng là một vấn đề cần được kế toán chặt chẽ. Trên cơ sở nghiên cứu Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 và đánh giá thực tế kế toán tài sản sinh học ở Việt Nam, chúng tôi xin đưa ra một số định hướng về thực hiện kế toán tài sản sinh học ở Việt Nam như sau:

Thứ nhất, cần xác định tài sản sinh học là một đối tượng riêng biệt của kế toán, độc lập với các loại tài sản cố định và hàng tồn kho. Theo đó, Bộ Tài chính cần ban hành Chuẩn mực kế toán về tài sản sinh học và những hướng dẫn cụ thể về kế toán tài sản sinh học như làm rõ những vấn đề chung về tài sản sinh học, mở tài khoản riêng phản ánh tài sản sinh học và quy định phương pháp kế toán tài sản sinh học.

Thứ hai, cần nghiên cứu áp dụng phương pháp giá trị hợp lý trong kế toán tài sản sinh học. Giá trị hợp lý là mức giá mà một tài sản có thể được trao đổi giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong một giao dịch ngang giá (Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế, 2009). Sử dụng giá trị hợp lý còn tạo một môi trường năng động cho các sản phẩm nông nghiệp. Mặc dù ở Việt Nam, thuật ngữ “giá trị hợp lý” còn đang trong quá trình cân nhắc sử dụng nhưng chính việc chậm áp dụng này làm cho một bộ phận tài sản quan trọng của doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp là các tài sản sinh học bị phản ánh sai giá trị khi ghi nhận và đo lường.

Thứ ba, cần bổ sung thông tin về giá trị của tài sản sinh học cũng như các khoản lãi, lỗ phát sinh

trong kỳ của các tài sản sinh học trên hệ thống báo cáo tài chính của các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp. Các tài sản sinh học luôn diễn ra quá trình sinh trưởng, phát triển liên tục, hàng ngày nhưng đồng thời nông nghiệp cũng là một ngành thường xuyên chịu ảnh hưởng của yếu tố thời tiết, môi trường tự nhiên, dịch bệnh... Do đó kế toán cần ghi nhận những thay đổi này nhằm cung cấp thông tin trung thực, khách quan về giá trị tài sản sinh học chứ không đợi đến khi cuối vụ, cuối năm hoặc khi

thu hoạch mới điều chỉnh.

Hội nhập quốc tế đòi hỏi các quy định về kế toán của Việt Nam tiệm cận với các quy định của chuẩn mực kế toán quốc tế. Đặc biệt với một đất nước có nền kinh tế chủ yếu là nông nghiệp thì càng không thể phủ nhận sự cần thiết của thông tin về tài sản sinh học trong các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp. Do đó việc nghiên cứu và hoàn thiện kế toán tài sản sinh học thực sự là một vấn đề cần thiết. □

Tài liệu tham khảo:

Bộ Tài chính (2006), *Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp*, ban hành ngày 20.3.2006.

Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (2009), *Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS số 39 hướng dẫn kế toán Công cụ tài chính: Ghi nhận và đo lường*.

Discussion on accounting of biological assets

Abstract:

With 80 % of the population working in agriculture sector and living in rural areas, development of agricultural economic plays an important role for sustainable development of Vietnam. And the means of production, also the objects of production all needs to be accounted. Although the International Accounting Standards Committee (IASC) issued International Accounting Standard No. 41 - Agriculture since 2003, but so far Vietnam has no specific regulation related. This paper introduces international guidelines of biological assets accounting, presenting situation of biological assets accounting in Vietnam, providing some recommendations for Vietnam.

Thông tin tác giả:

***Lê Kim Ngọc**, tiến sĩ

- Nơi công tác: Viện Kế toán Kiểm toán – Đại học Kinh tế Quốc dân

- Lĩnh vực nghiên cứu chính: Kế toán tài chính, kế toán quản trị

- Một số tạp chí tiêu biểu mà tác giả đã đăng bài: Tạp chí Kinh tế & Phát triển, Tạp chí Kế toán.

Email: ngockt@gmail.com

****Nguyễn Phương Linh**

- Nơi công tác: Viện Kế toán Kiểm toán – Đại học Kinh tế Quốc dân