

BÀN VỀ NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN TRONG HOẠT ĐỘNG NÔNG NGHIỆP Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Ths. Đỗ Minh Thoa *

Việt Nam là một nước NN với 70% dân số là nông dân, ngành nông nghiệp (NN) luôn giữ vai trò là “trụ đỡ” của nền kinh tế, hàng năm đóng góp khoảng 20% GDP cho nền kinh tế quốc dân. Các sản phẩm NN rất đa dạng bao gồm các sản phẩm từ chăn nuôi, trồng trọt; nhiều sản phẩm của ngành NN như gạo, cà phê, điều, hồ tiêu, trái cây, thủy sản... luôn khẳng định vị thế trên thị trường thế giới. Nền NN Việt Nam đã chuyển đổi cơ chế quản lý kinh tế NN theo hướng chuyển từ sản xuất tự cung, tự cấp là chính sang sản xuất hàng hóa mang tính hiện đại gắn với thị trường khu vực và quốc tế. Tuy nhiên thực tế, đứng ở góc độ kế toán, hiện nay Việt Nam chưa ban hành Chuẩn mực kế toán liên quan tới hoạt động NN. Thực tế hiện nay các doanh nghiệp (DN) sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực NN không xác định rõ và nhầm lẫn trong cách hạch toán các sản phẩm từ lĩnh vực NN. Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc, vật nuôi để sinh sản.... hiện nay được các DN coi là tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình và hạch toán theo nguyên tắc hạch toán TSCĐ hữu hình. Các sản phẩm từ NN như thịt lợn hơi, thịt bò hơi, lá chè tươi, quả cà phê tươi.... đang được DN hạch toán như hàng tồn kho. Sản phẩm NN có những đặc điểm đặc thù mà không thể coi như là TSCĐ hoặc hàng tồn kho được. Hãy tự đặt ra

câu hỏi, DN nuôi cừu để lấy lông, lông sẽ được đem bán khi đó chúng ta sẽ ứng xử đàn cừu là TSCĐ và hạch toán như TSCĐ, lông thu hoạch sẽ ứng xử là thành phẩm và hạch toán là hàng tồn kho, liệu như vậy có đúng bản chất của từng loại tài sản hay không?

Tháng 12/2000, Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) đã nghiên cứu, soạn thảo và ban hành Chuẩn mực kế toán số 41 – Nông nghiệp (IAS 41), chuẩn mực này chính thức được áp dụng vào tháng 1/2003. Đây là một chuẩn mực kế toán mới và hiện nay Việt Nam chưa ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam tương ứng. Mục đích của chuẩn mực này là trình bày các nguyên tắc kế toán và trình bày báo cáo tài chính liên quan đến hoạt động NN. Hoạt động NN có những đặc điểm đặc thù đòi hỏi cần có nguyên tắc kế toán riêng mà không thể đồng nhất với nguyên tắc hạch toán TSCĐ hay hàng tồn kho. Tiếp cận IAS 41, chúng ta sẽ có cách nhìn đầy đủ, toàn diện và chính xác hơn đối với đặc thù của hoạt động NN.

Hoạt động NN bao gồm nhiều hoạt động khác nhau: như chăn nuôi, trồng rừng, thu hoạch sau một năm hay lâu năm, trồng cây ăn quả và cây công nghiệp, trồng hoa, nuôi trồng thủy sản (bao gồm cá và thủy sinh). IAS 41 đã đưa ra các đặc điểm của hoạt động NN như sau:

- Khả năng thay đổi: động vật và thực vật sống có khả năng biến đổi về mặt sinh học

- Quản lý sự thay đổi: Có khả năng điều khiển các biến đổi sinh học này một cách dễ dàng bằng cách gia tăng hay duy trì các điều kiện cần thiết cho sự tăng trưởng và phát triển của sinh vật (ví dụ như nồng độ dinh dưỡng, độ ẩm, nhiệt độ, phân bón và ánh sáng sẽ tác động tới sự tăng trưởng và phát triển của cây trồng và vật nuôi). Điều này giúp phân biệt hoạt động NN với các hoạt động khác. Ví dụ, hoạt động NN như nuôi trồng thủy sản trong hồ ao nuôi sẽ khác với việc thu hoạch từ các nguồn có sẵn như hoạt động đánh bắt cá từ đại dương

- Đo lường sự thay đổi: Các thay đổi về chất lượng (ví dụ, phẩm chất di truyền, độ dày, độ chín, lượng chất béo, tỷ lệ protein và cấu trúc mô cơ) hoặc số lượng (ví dụ, số con, trọng lượng, thể tích, đường kính, chiều dài, số lượng hoa) có được do biến đổi sinh học hoặc thu hoạch được đo lường và giám sát định kỳ.

IAS 41 đã đưa ra khái niệm:

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

Sản phẩm NN: là sản phẩm được thu hoạch từ tài sản sinh học của một DN

Có thể tổng hợp một số ví dụ như sau:

*Học viện Tài chính

Bảng 1

Tài sản sinh học	Sản phẩm NN	Sản phẩm chế biến sau thu hoạch
Cừu	Lông	Sợi, thảm
Cây trong rừng trồng	Cây vừa đốn	Khúc gỗ, gỗ xẻ
Động vật cho sữa	Sữa	Bơ
Lợn	Lợn hơi	Xúc xích, đùi lợn
Vườn cây	Lá	Trà, thuốc lá
Cây nho	Quả nho	Rượu nho
Cây cao su	Mủ cao su	Lốp xe, đệm Kimđan

Như vậy, chúng ta nhận thấy, nếu DN kinh doanh dưới hình thức mua nho quả rồi bán nho quả, hay mua sữa vắt về bán sữa vắt... khi đó nho quả, sữa vắt không phải là sản phẩm NN, không được tuân thủ theo nguyên tắc của IAS 41, khi đó nho quả, sữa vắt được coi là Hàng tồn kho. Theo IAS 41, sản phẩm NN phải được thu hoạch từ tài sản sinh học của DN. Nếu đàn bò DN mua về để bán thì đàn bò đó là hàng tồn kho, nhưng nếu đàn bò đó mua về để nuôi lấy sữa khi đó đàn bò mới được xác định là tài sản sinh học. Giống cây mua về để trồng thành cây lấy gỗ mới được xác định là tài sản sinh học, còn nếu giống cây mua về để bán thì đó là hàng tồn kho.

Doanh nghiệp ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm NN khi và chỉ khi:

a. Doanh nghiệp kiểm soát tài sản từ kết quả của sự kiện trong quá khứ (Quyền kiểm soát có thể được minh chứng bởi quyền sở hữu hợp pháp đối với gia súc và sự đóng dấu hoặc cách khác đánh dấu gia súc mua được, vừa sinh hoặc cai sữa).

b. Có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai từ tài sản (thường được đánh giá bằng cách đo lường các thuộc tính vật lý đáng kể).

c. Giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy

Đối với Tài sản sinh học:

* Đo lường Tài sản sinh học:

- Khi ghi nhận ban đầu, tài sản sinh học được xác định theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí ước tính để bán.

- Sau ghi nhận ban đầu, tài sản sinh học được xác định theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí ước tính để bán

* Ghi nhận lãi và lỗ:

- Lãi và lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu và sau ghi nhận ban đầu của một Tài sản sinh học được tính vào lãi hoặc lỗ trong kỳ.

Khoản lỗ có thể phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu của một Tài sản sinh học, bởi vì có thể chi phí ước tính để bán có thể lớn hơn giá trị hợp lý ghi nhận thời điểm ban đầu.

Khoản lãi có thể phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu của một Tài sản sinh học. Ví dụ, một con bê con sinh ra được nuôi để lấy sữa, khi đó con bê con được xác định là Tài sản sinh học.

Đối với sản phẩm NN:

* Đo lường Sản phẩm NN:

- Tại thời điểm thu hoạch, sản phẩm NN được xác định theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí để bán.

- Sau thời điểm thu hoạch, sản phẩm NN có liên quan sẽ được xác định theo các chuẩn mực thích hợp, tùy thuộc vào việc phân loại chúng.

Nếu sản phẩm NN được phân

loại là hàng tồn kho thì sản phẩm NN sẽ được hạch toán theo nguyên tắc của Chuẩn mực IAS 02 – Hàng tồn kho, khi đó hàng tồn kho được xác định theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được.

* Ghi nhận lãi và lỗ:

Lãi và lỗ phát sinh tại thời điểm ghi nhận ban đầu của một Sản phẩm NN được tính vào lãi hoặc lỗ trong kỳ. Lãi hoặc lỗ phát sinh từ kết quả của việc thu hoạch

Cụ thể, tại nông trường trồng cây cao su, vườn cây cao su được xác định là Tài sản sinh học và được đánh giá tại thời điểm ghi nhận ban đầu và sau ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí ước tính để bán. Thời điểm trích mủ cao su được xác định là thời điểm thu hoạch, mủ cao su là sản phẩm NN được đánh giá theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí để bán. Lốp xe, đệm Kimđan là sản phẩm chế biến sau thu hoạch sẽ được đánh giá theo nguyên tắc của kế toán hàng tồn kho.

Cơ sở để xác định giá trị hợp lý cho Tài sản sinh học và Sản phẩm NN như sau:

Nếu có một thị trường năng động tồn tại cho tài sản sinh học và sản phẩm NN trong vị trí và điều kiện hiện tại của chúng, thì giá niêm yết trên thị trường đó sẽ là cơ sở thích hợp để xác định giá trị hợp lý của tài sản đó. Nếu DN tham gia vào nhiều thị trường năng động khác nhau, thì DN sử dụng giá trên thị trường có liên quan nhất.

Thị trường năng động là thị trường tồn tại tất cả các điều kiện sau đây:

- Các mặt hàng được giao dịch trong thị trường đều đồng nhất

- Có thể tìm thấy người mua thực sự và người bán thực sự bất cứ lúc nào.

- Giá được niêm yết công khai

Nếu không có một thị trường năng động tồn tại, DN sử dụng một hoặc nhiều giá sau đây để xác định giá trị hợp lý của tài sản sinh học và sản phẩm NN:

- Giá trị 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 lô hàng xuất khẩu, số hecta 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 thị trường hiện hành.

Nhìn nhận đúng đặc điểm đặc thù và bản chất của hoạt động NN, cũng như vận dụng đúng nguyên tắc kế toán với đặc thù đó đối với tài sản NN và sản phẩm NN là hết sức cần thiết cho các DN sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực NN, Bộ Tài chính nên sớm ban hành Chuẩn mực kế toán liên quan tới hoạt động NN ở Việt Nam. ■

Tài liệu tham khảo

(1) IASB, 2000, IAS 41,

(2) PricewaterhouseCoopers, 2011, *Forest Industry: Application Review of IAS41 Agriculture*.

Hoàn thiện phân tích báo cáo tài chính tại các ngân hàng thương mại Việt Nam

□ Lê Thị Tâm - TS. Nguyễn Hoàn*

Tiếp theo số tháng 11/2013 (122)



Phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh

Do mục tiêu hoạt động của NHTM là tối đa hóa lợi nhuận. Vì vậy mà việc phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh được NHTM chú trọng. Mặc dù các NHTM phân tích khoản mục thu nhập, chi phí cũng như khả năng sinh lời khá chi tiết, đầy đủ song các chỉ tiêu phân tích vẫn chưa thể hiện được chi phí trong mối tương quan với thu nhập, mối quan hệ giữa thu nhập, chi phí với quy mô vốn. Để nâng cao chất lượng phân tích, có thể bổ sung một số chỉ tiêu sau:

- *Tổng thu nhập/Tổng tài sản bình quân*: Chỉ tiêu này phản ánh với một đồng tài sản đầu tư thì thu được bao nhiêu đồng thu nhập. Chỉ tiêu này càng cao càng chứng tỏ sức sản xuất của tài sản càng lớn. Để nâng cao hệ số vòng quay tài sản thì NH cần phải tăng quy mô về thu nhập đồng thời sử dụng tiết kiệm và bố trí hợp lý cơ cấu tài sản.

- *Tổng chi phí/Tổng nguồn vốn bình quân*: Chỉ tiêu này thể hiện phần hao phí mà NH bỏ ra khi sử dụng một đồng vốn. Chỉ tiêu này càng cao chứng tỏ công tác kiểm soát chi phí chưa tốt, gây ra tình trạng lãng phí trong việc sử dụng vốn.

* Đại học Tài nguyên và Môi trường Hà Nội