**MỘT SỐ ĐIỂM KHÁC BIỆT TRONG HẠCH TOÁN KẾ TOÁN Ở CÁC DOANH NGHIỆP TRỒNG CÂY LÂU NĂM TẠI VIỆT NAMVỚICHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ VỀ NÔNG NGHIỆP (CMKT SỐ 41) VÀ MỘT SỐ KIẾN NGHỊ**

***ThS. Đào Thị Đài Trang***

***Khoa Kế Toán – Đại học Duy Tân***

***daitrangdtu@gmail.com***

Tóm tắt:

Việt Nam là nước có thế mạnh về nông nghiệp. Trong những năm gần đây, nông nghiệp đang thu hút đầu tư cả trong và ngoài nước, hướng đến nền nông nghiệp hiện đại, phát triển bền vững. Tuy vậy, hiện tại, Việt Nam vẫn chưa có chuẩn mực kế toán cụ thể dành riêng cho lĩnh vực này. Việc ghi nhận tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp thực tế đang được áp dụng theo VAS 3 - Tài sản cố định hữu hình và VAS 2 - Hàng tồn kho dựa trên nguyên tắc giá gốc. Nội dung bài viết nếu ra một số đặc trưng về hạch toán tại các doanh nghiệp trồng cây lâu năm tại Việt Nam so sánh với chuẩn mực kế toán quốc tế về Nông nghiệp IAS 41, từ đó nêu ra một số nhận xét và kiến nghị về việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế trong hạch toán ở các doanh nghiệp trồng cây lâu năm tại Việt Nam.

*Từ khóa: Chuẩn mực kế toán, Nông nghiệp, IAS 41*

1. **Một số đặc trưng về kế toán trong các doanh nghiệp trồng cây công nghiệp lâu năm tại Việt Nam**
   1. ***Quá trình đầu tư xây dựng cơ bản***

Để hình thành nên vườn cây công nghiệp cho sản phẩm năng suất lâu dài trong nhiều năm đòi hỏi doanh nghiệp phải tiến hành xây dựng cơ bản.

Cây lâu năm là loại cây cho sản phẩm trong thời gian dài(ví dụ cây cao su trải qua 7 năm trong đó 3 năm trồng mới và 4 năm chăm sóc, cây cà phê trải qua 3 năm trong đó 1 năm trồng mới và 2 năm chăm sóc). Đặc điểm của cây lâu năm là sau khi bàn giao đưa vào sản xuất kinh doanh sẽ cho thu hoạch sản phẩm trong nhiều năm, tuỳ thuộc vào tuổi thọ của cây lâu năm. Vườn cây lâu năm là tài sản cố định (TSCĐ) của doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp. Do đó, quá trình từ khi gieo trồng đến khi vườn cây lâu năm bắt đầu có sản phẩm (thu bói) được xem như quá trình đầu tư xây dựng cơ bản (XDCB) để hình thành nên TSCĐ.

Ở giai đoạn XDCB toàn bộ chi phí sẽ được các tổ đội tập hợp trên cơ sở chứng từ gởi lên cho công ty, sau khi đối chiếu, kiểm tra chứng từ sẽ được hạch toán theo quy định. Các chi phí phát sinh được tập hợp trên TK241 – Chi phí đầu tư XDCB theo quy định.

Kết thúc quá trình XDCB vườn cây sẽ đi vào giai đoạn kinh doanh. Trên cơ sơ nghiệm thu từ các chứng từ và biên bản nghiệm thu, vườn cây sẽ được ghi nhận như một TSCĐ: Nợ TK211(Giá trị vườn cây)/Có TK 241(CP đầu tư XDCB). Việc đánh giá giá trị vườn cây được các doanh nghiệp ghi nhận trên cơ sở giá gốc. Định kỳ trích khấu khao đưa vào chi phí SXKD, vườn cây được theo dõi trên 3 chỉ tiêu: Nguyên giá, giá trị khấu hao và giá trị còn lại. Giống như một TSCĐ thông thường.

***1.2. Kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm thu hoạch từ cây lâu năm***

Đối với hoạt động nông nghiệp đặc biết là hoạt động trồng cây công nghiệp lâu năm thì vườn cây là TSCĐ và được khấu hao tính vào CPSX.

CPSX nông nghiệp cấu thành trong giá thành của SPNN.Giá thành sản xuất cộng với chi phí ngoài sản xuất phát sinh (Chi phí tiêu thụ, quản lý) tạo thành giá thành toàn bộ sản phẩm hàng hóa.

– Chi phí sản xuất sản phẩm cây lâu năm bao gồm 2 khoản:

+ Chi phí chăm sóc (bao gồm cả khoản khấu hao vườn cây lâu năm).

+ Chi phí thu hoạch.

Chi phí chăm sóc vườn cây lâu năm liên quan đến sản phẩm đã thu hoạch trong năm và sẽ thu hoạch năm sau, nên cần phải xác định chi phí chuyển năm sau

– Khi hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cây lâu năm cần chú ý những đặc điểm sau:

+ Cây lâu năm có đặc điểm chu kỳ sản xuất dài, sản phẩm thu hoạch kéo dài trong thời gian nhất định, có cây như chè gần như thu hoạch quanh năm. Vì vậy, chỉ đến cuối năm mới xác định được giá thực tế. Trong năm sản phẩm thu hoạch được tính theo giá thành kế hoạch, đến cuối năm điều chỉnh lại thành giá thực tế.

+ Tất cả các chi phí như NVL trực tiếp, nhân công trực tiếp hay CP sản xuất chung bao gồm khấu hao TSCĐ được tổng hợp trên tài khoản 154 theo dõi theo từng loại thành phẩm cụ thể.

Giá thành sản xuất thực tế cảu sản phẩm được xác định vào cuối vụ thu hoạch hoặc cuối năm. Sản phẩm thu hoạch nam nào thì tính vào giá thành năm đó.

***1.3. Kế toán tiêu thụ sản phẩm nông nghiệp***

Đặc tính sinh học của sản phẩm nông nghiệp là có thể thi hoạch từ tháng này sang tháng khác, thời gian để hình thành nên sản phẩm là một quá trình đầu tư, chăm sóc dài ngày. Khi có sản phẩm, hộ nhận khoán có thể bán ngay cho DN. Đối với cây công nghiệp lâu năm, quá trình tiêu thụ sản phẩm phụ thuộc vào mức biến động trên thị trường. Cuối vụ thu hoạch, sản phẩm thu hoạch được gom về sân phơi của DN, Dn chế biến thành sản phẩm tiêu thụ. SPNN được bán áp dụng mức thuế suất GTGT 5% hoặc 0% tùy thuộc vào từng sản phẩm cụ thể.

Chi phí sản xuất phát sinh được kế toán tập hợp trên TK 154 để xác định giá thành sản phẩm và được hạch toán chi tiết theo từng Sp, và giá thành sản phẩm SX chính là giá vốn hàng bán trong quá trình tiêu thụ.

Doanh thu được xác định dựa trên hợp đồng mua bán. Tiêu chuẩn ghi nhận Dt tương tự như những sản phẩm hàng hóa thông thường. Toàn bộ doanh thu, thu nhập khác, chi phí phát sinh trong kỳ được kế toán tập hợp và kết chuyển sang TK 911 để xác định KQKD.

1. **Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41**

Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 được ban hành vào tháng 2/2002 nhằm đáp ứng những đặc thù của lĩnh vực hoạt động này. Nội dung của IAS 41 đề cập đến những vấn đề sau:

Thứ nhất:TheoIAS 41, tài sản sinh học (TSSH) trong doanh nghiệp nông nghiệp bao gồm các động vật sống và cây trồng như: Cà phê, cao su, bò, cá… Tài sản sinh học tại thời điểm thu hoạch sẽ được ghi nhận tách biệt khỏi các sản phẩm. Ví dụ: Cây cà phê và hạt cà phê sẽ được ghi nhận chung là một tài sản sinh học khi chưa thu hoạch. Nhưng tại thời điểm thu hoạch cây cà phê sẽ được ghi nhận là tài sản sinh học còn hạt cà phê sẽ được ghi nhận là sản phẩm nông nghiệp. Các tài sản sinh học sẽ được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại thời điểm lập BCTC. Sự khác biệt của GTHL tại thời điểm đầu kỳ và thời điểm cuối kỳ sẽ tạo nên một khoản lỗ hoặc lãi trên BCTC của DN. Thời điểm ghi nhận GTHL của tài sản sinh học là lúc đầu khi TSSH hình thành và cuối mỗi kỳ báo cáo.

Theo CMKT Việt Nam thì các TSSH được ghi nhận tách biệt thành TSCĐ và Hàng tồn kho.Cây lâu năm, súc vật được xem là TSCĐ.Cây lâu năm, súc vật cho sản phẩm chưa cho sản phẩm được ghi nhận vào mục đầu từ XDCB. Các sản phẩm chưa thu hoạch được coi là Sản phẩm dở dang, Sp thu hoạch được coi là Thành phẩm. Cây lâu năm, súc vật được ghi nhận giá trị theo phương pháp giá gốc bao gồm các chi phí bỏ ra để có được tài sản tính từ thời điểm bắt đầu cho SP. Mỗi kỳ kế toán tính khấu hao và hạch toán vào chi phí. Như vậy Giá trị còn lại của TS sẽ giảm dần. SPDD và Thành phẩm cũng được ghi nhận theo giá gốc.

Như vậy sự khác nhau giữa kế toán VIệt Nam và Kế toán quốc tế trong ghi nhận và trình bày các tài sản sinh học có thể dẫn đến sự khác biệt về kết quả kinh doanh trên BCTC của các doanh nghiệp.

Thứ hai: sản phẩm nông nghiệp là sản phẩm thu được từ các tài sản sinh học. Thời điêm thu hoạch sản phẩm tách rời thời điểm sản xuất đó từ tài sản sinh học hoặc chấm dứt quá trình sống của tài sản sinh học đó. Do các sản phẩm này đều được bán trên thị trường, không có ngoại lệ cho việc không xác định được giá trị đáng tin cậy cho bất cứ một sản phẩm nông nghiệp nào nên IAS 41 quy định ghi nhận giá trị của các sản phẩm sinh học theo giá hợp lý (= Giá trị tại thời điểm thu hoạch-chi phí ước tính để bán):

- Một tài sản sinh học được ghi nhận trong lần ghi nhận ban đầu và khi kết thúc năm tài chính lập báo cáo với giá trị hợp lý trừ chi phí 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 chúng căn cứ vào các đặc điểm; ví dụ, căn cứ vào tuổi hoặc chất lượng. Công ty có thể chọn đặc điểm nào căn cứ vào các đặc điểm được dùng để định giá trên thị trường.

1. ***Một số nhận xét và kiến nghị trong việc áp dụng IAS 41 vào các doanh nghiệp trồng cây lâu năm tại Việt Nam***

Thứ nhất:

- Tại Việt Nam, ở thời điểm lập BCTC, Tài sản sinh học được ghi nhận như một TSCĐ tức là theo dõi các chỉ tiêu: Nguyên giá, khấu hao, giá trị còn lại theo các văn bản, thông tư hướng dẫn đánh giá vườn cây theo từng thời điểm.

- IAS cho ghi nhận tài sản sinh học tách biệt với sản phẩm sinh học tại thời điểm thu hoạch và lập BCTC theo giá trị hợp lý. Sự chênh lệch giữ các giá trị hợp lý tại các thời điểm sẽ tạo ra một khoản lỗ hoặc lãi trên BCTC của DN

\* Hiện nay trên thế giới đã có nhiều quốc gia sử dụng GTHL để ghi nhận giá trị tài sản sinh học. Nếu áp dụng GTHL , vườn cây công nghiệp được ghi nhận ban đầu với giá trị hợp lý tại thời điểm lập BCTC sẽ tạo nên khoản lỗ hoặc lãi trên BCTC. Việc sử dụng GTHL để đo lương SPSH là khách quan và phù hợp với đặc tính của tài sản, đảm bảo cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng. Hạch toán, ghi nhận và đo lường sản phẩm nông nghiệp có sự khác biệt rất lớn giữa Việt Nam và các nước trên thế giới, dẫn đến sự chênh lệch giá trị ngành nông nghiệp giữa các quốc gia. Vì vậy, trong xu hướng hội nhập và cạnh tranh dòng vốn đầu tư toàn cầu, để nhà đầu tư có cái nhìn khách quan về trình độ phát triển nông nghiệp các nước và có niềm tin vào chất lượng thông tin tài chính trên thị trường vốn, Việt Nam cũng như các nước khác cần phản ánh giá trị tài sản của ngành theo chuẩn mực kế toán chung thống nhất

Thứ 2:

Theo CMKT Việt Nam thì các TSSH được ghi nhận tách biệt thành TSCĐ và Hàng tồn kho.Cây lâu năm, súc vật được xem là TSCĐ.Cây lâu năm, súc vật cho sản phẩm chưa cho sản phẩm được ghi nhận vào mục đầu từ XDCB. Các sản phẩm chưa thu hoạch được coi là Sản phẩm dở dang, Sp thu hoạch được coi là Thành phẩm. Mỗi kỳ kế toán tính khấu hao và hạch toán vào chi phí đối với tài sản sinh học.Như vậy Giá trị còn lại của TS sẽ giảm dần. SPDD và Thành phẩm cũng được ghi nhận theo giá gốc. Như vậy việc ghi nhận và trình bày về tài sản sinh học và sản phẩm sinh học theo các chế độ kế toán khác nhau có thể dẫn đến sự thay đổi kết quả kinh doanh trên BCTC. Nguyên tắc giá gốc giúp kế toán thực hiện nguyên tắc thận trọng nhưng nó ko giúp đánh giá khách quan tình hình kinh doanh nhất là đối với các doanh nghiệp nông nghiệp.

\* Đẩu tiên, để áp dụng IAS 41, CMKT Việt Nam cần thừa nhận và đưa vào sử dụng nguyên tắc kế toán giá trị hợp lý. Ngoài ra, cần có thị trường hoạt động và thanh khoản tạo cơ sở tham chiếu, đo lường giá trị hợp lý một cách đáng tin cậy cho các tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp, cần có nguồn nhân lực chất lượng cao, có khả năng hiểu và vận dụng các Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS nói chung và IAS 41 nói riêng.

Thứ 3: Về lựa chọn phương pháp tính khấu hao

Từ đặc diểm sinh học của cây công nghiệp: Kết quả kinh doanh phụ thuộc vào sản lượng thu hoạch trong năm, sản lượng mỗi năm khác nhau phụ thuộc vào thiên nhiên, quá trình chăm sóc và kỹ thuật chăm sóc. Việc các doanh nghiệp lựa chọn phương pháp khấu hao theo đường thẳng là chưa phù hợp, theo đó nên lựa chọn phương pháp khấu hao theo sản lượng thì phù hợp hơn. Công thức tính như sau:

Mức trích khấu hao trên năm= lượng sản phẩm thu hoạch trên năm\*mức khấu hao bình quân cho mỗi đơn vị sản phẩm. Trong đó: Mức khấu hao trên mỗi đơn vị sản phẩm= Nguyên giá TSCĐ/Sản lượng theo năng suất thực tế (Là lượng sản phẩm dự kiến thu hoạch được căn cứ vào năm kinh doanh của TSCĐ).

Thứ 4: Về vấn đề công bố thông tin

Các thông tin về mô hình xác định giá, tài sản sinh học, sản phẩm nông nghiệp sẽ được công bố công khai và minh bạch đảm bảo tính thông nhất và hợp lý của các loại thông tin tài chính.Việc áp dụng IAS 41 trong hạch toán thể hiện khung khái niệm và tính thông nhất cao giữ các chuẩn mực.VAS cò nhiều vấn đề mâu thuẫn giữa các chuẩn mực, hoặc không thống nhất trong việc hướng dẫn các chuẩn mực đó.Vì vậy, trong điều kiện có thể, nên khuyến khích các doanh nghiệp sản xuất đặc biết là các doanh nghiệp SXNN áp dụng CMKT quốc tế làm cơ sở hạch toán. Như vậy mọi thông tin trên BCTC sẽ rõ ràng và minh bạch hơn.

\* Ngoài ra, về phía Chính phủ cần tiếp tục ban hành và thực thi các chính sách ưu đãi nhằm khuyến khích các doanh nghiệp nông nghiệp phát triển, tiến tới niêm yết trên sàn giao dịch, mở rộng quy mô ngành, tạo áp lực cạnh tranh và tăng cơ hội hội nhập quốc tế. Thêm vào đó, cần có một lộ trình (cả trong ngắn hạn và dài hạn) thích hợp để áp dụng Chuẩn mực này.

***Kết luận:***

Ngành nông nghiệp có các đặc thù riêng so với các ngành khác, vì vậy, việc sử dụng cũng như xác định giá trị một số loại tài sản của ngành cần cóCMKT riêng do ngành quy định. Hơn nữa, Việt Nam là một nước nông nghiệp, xu hướng cổ phần hóa và tái cơ cấu ngành nông nghiệp sẽ làm tăng quy mô tập trung, phát triển của các doanh nghiệp nông nghiệp, vì thế sự ra đời của VAS về ngành nông nghiệp là hợp lý và cần thiết.. Việt Nam đang trong quá trình đổi mới, hệ thống kế toán Việt Nam cần được thiết lập lại trên cơ sở hòa nhập với các chuẩn mực kế toán quốc tế, với hệ thống pháp luật và tình độ kế toán của Việt Nam. Vì vậy việc xây dựng và sau là vận dụng CMKT quốc tế về nông nghiệp sẽ giúp các DN này hạch toán minh bạch, rõ ràng và chính xác hơn thông tin kế kế toán của các Dn này.

***Tài liệu tham khảo***:

1. Bộ tài chính (2006), CMKT Việt Nam
2. Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41
3. Th.S Lê Thị Hương Thủy, Sự khác biệt giữa chuẩn mực kế toán Việt Nam và quốc tế trong việc ghi nhận và báo cáo giá trị các tài sản sinh học trong DN nông nghiệp.
4. PGS.TS Hoàng Tùng và ThS. Nguyễn Thị Cẩm Vân, “Vận dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về nông nghiệp (IAS 41) trong các doanh nghiệp trồng cây nông nghiệp Việt Nam”, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, Số tháng 1+2/2013, trang 29 – 32.
5. IASB, 2000, IAS 41, <http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard40>
6. PricewaterhouseCoopers, 2011, Forest Industry: Application Review of  IAS41 Agriculture