



## TÀI SẢN SINH HỌC VÀ HẠCH TOÁN KẾ TOÁN THEO THÔNG TƯ 99/2025/TT-BTC

• NGUYỄN THỊ KHÁNH PHƯƠNG\*

**T**ài sản sinh học là khoản mục có tính đặc thù cao và tiềm ẩn nhiều rủi ro trong kế toán và kiểm toán doanh nghiệp, do chịu tác động mạnh của quá trình biến đổi sinh học và điều kiện thị trường. Trong thời gian dài, việc thiếu khung kế toán riêng đã dẫn đến ghi nhận không thống nhất, làm suy giảm tính minh bạch của báo cáo tài chính và gia tăng rủi ro sai sót trọng yếu trong kiểm toán. Thông tư 99/2025/TT-BTC đánh dấu bước chuyển quan trọng khi lần đầu tiên thiết lập chế độ kế toán riêng cho tài sản sinh học tại Việt Nam. Bài viết phân tích có hệ thống các quy định của Thông tư 99/2025/TT-BTC về ghi nhận, đo lường, hạch toán và trình bày tài sản sinh học, trên cơ sở nghiên cứu định tính kết hợp phân tích chính sách, so sánh với thông lệ quốc tế và thực tiễn doanh nghiệp. Trên cơ sở đó, bài viết tập trung đánh giá các rủi ro kiểm toán phát sinh trong quá trình áp dụng quy định mới. Kết quả nghiên cứu cho thấy Thông tư 99/2025/TT-BTC góp phần chuẩn hóa thực hành kế toán tài sản sinh học, song vẫn tồn tại một số khoảng trống có thể ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán, đòi hỏi tiếp tục hoàn thiện hướng dẫn kỹ thuật trong thời gian tới.

Từ khóa: Tài sản sinh học; Thông tư 99/2025/TT-BTC; kế toán tài sản sinh học.

\*Học viện Ngân hàng; Email: phuongtk@hvn.edu.vn

## Biological assets and accounting treatments under Circular 99/2025/TT-BTC

Biological assets are highly specialized items posing significant risks in corporate accounting and auditing due to biological transformation and market volatility. Historically, the lack of a dedicated accounting framework led to inconsistent recognition, undermining financial statement transparency and increasing the risk of material misstatements. Circular 99/2025/TT-BTC marks a pivotal shift by establishing the first dedicated accounting regime for biological assets in Vietnam. This article systematically analyzes the Circular's provisions on recognition, measurement, accounting and presentation, utilizing qualitative research and policy analysis compared with international practices. Furthermore, it evaluates audit risks arising during the application of these new regulations. The results show that while the Circular standardizes practices, certain gaps remain that could affect audit quality, necessitating further technical guidance.

**Keywords:** Biological assets, Circular 99/2025/TT-BTC, biological asset accounting.

JEL classification: M41, M48, Q14

<https://doi.org/10.65771/ati-jas.03202606>

### 1. Giới thiệu

Tài sản sinh học là khoản mục có tính đặc thù cao và tiềm ẩn nhiều rủi ro trong kế toán và kiểm toán doanh nghiệp, do chịu tác động đồng thời của quá trình biến đổi sinh học và biến động thị trường. Trong thời gian dài, việc thiếu khung kế toán riêng tại Việt Nam đã dẫn đến ghi nhận và trình bày không thống nhất, làm suy giảm tính minh bạch của báo cáo tài chính và gia tăng rủi ro sai sót trọng yếu trong kiểm toán.

Thông tư 99/2025/TT-BTC đánh dấu bước chuyển quan trọng khi lần đầu tiên thiết lập chế độ kế toán riêng cho tài sản sinh học, với các quy định về ghi nhận, đo lường, hạch toán và trình bày trên báo cáo tài chính. Tuy nhiên, quá trình áp dụng trong thực tiễn vẫn đặt ra nhiều vấn đề, đặc biệt liên quan đến phân bổ giá trị tài sản sinh học cho sản phẩm định kỳ, xử lý tổn thất và yêu cầu thuyết minh, có thể ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán.

Trên cơ sở đó, bài viết phân tích các quy định cốt lõi của Thông tư 99/2025/TT-BTC về tài sản sinh học và đánh giá các rủi ro kiểm toán phát sinh, từ đó đề xuất kiến nghị nhằm hỗ trợ việc vận dụng thống nhất và nâng cao chất lượng thông tin tài chính trong thực tiễn doanh nghiệp.

### 2. Tổng quan nghiên cứu và cơ sở lý luận

#### 2.1. Tổng quan nghiên cứu về tài sản sinh học

Tài sản sinh học là chủ đề nghiên cứu quan trọng trong kế toán nông nghiệp, đặc biệt kể từ khi

Chuẩn mực Kế toán Quốc tế IAS 41 - Agriculture được ban hành. Các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào tác động của việc đo lường tài sản sinh học theo giá trị hợp lý đối với chất lượng thông tin tài chính và khả năng ra quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính.

Argilés et al. (2011) và Argilés-Bosch et al. (2017) cho thấy mô hình giá trị hợp lý giúp cải thiện khả năng dự báo dòng tiền, nhưng đồng thời làm gia tăng biến động lợi nhuận và mức độ phụ thuộc vào các ước tính kế toán. Từ góc độ kiểm toán, nhiều nghiên cứu chỉ ra rằng tài sản sinh học là khoản mục có rủi ro tiềm tàng cao do khó quan sát, khó định giá và chịu tác động mạnh của các yếu tố sinh học và thị trường, làm gia tăng rủi ro xét đoán nghề nghiệp và yêu cầu mở rộng thủ tục kiểm toán (Bohušová & Svoboda, 2016).

Đối với các nền kinh tế đang phát triển, nơi thị trường nông sản chưa hoàn thiện, các nghiên cứu gần đây cho rằng việc áp dụng máy móc IAS 41 có thể làm suy giảm độ tin cậy của thông tin kế toán. Tổng quan hệ thống của Campos-Llerena et al. (2025) cho thấy xu hướng lựa chọn cách tiếp cận linh hoạt, kết hợp giữa nguyên giá và các cơ chế ghi giảm giá trị nhằm đảm bảo khả năng áp dụng trong thực tiễn.

Tại Việt Nam, các nghiên cứu trước đây chủ yếu dừng ở mức phân tích lý luận và kiến nghị chính sách do thiếu khung pháp lý cụ thể. Việc ban hành Thông tư 99/2025/TT-BTC đã tạo điều kiện cần thiết

để nghiên cứu lại tài sản sinh học trong bối cảnh thực tiễn, đặc biệt từ góc độ kế toán và kiểm toán.

## **2.2. Cơ sở lý luận về tài sản sinh học trong kế toán và kiểm toán**

Theo IAS 41, tài sản sinh học là cây trồng và vật nuôi sống do doanh nghiệp kiểm soát nhằm tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai thông qua quá trình biến đổi sinh học (IASB, 2001). Đặc điểm này khiến giá trị tài sản sinh học biến động liên tục và phụ thuộc nhiều vào các yếu tố tự nhiên và thị trường, khác biệt đáng kể so với các loại tài sản truyền thống.

Từ góc độ lý thuyết đo lường kế toán, tài sản sinh học thể hiện rõ sự đánh đổi giữa tính phù hợp và độ tin cậy của thông tin tài chính. Mô hình giá trị hợp lý giúp phản ánh kịp thời giá trị kinh tế, nhưng làm gia tăng tính chủ quan và rủi ro sai lệch; trong khi mô hình nguyên giá có ưu điểm về khả năng kiểm chứng nhưng hạn chế trong việc phản ánh biến động giá trị (Argilés et al., 2011; Campos-Llerena et al., 2025).

Trong kiểm toán, tài sản sinh học thường được xếp vào nhóm khoản mục có rủi ro tiềm tàng cao do phụ thuộc nhiều vào ước tính và xét đoán của nhà quản lý. Theo mô hình rủi ro kiểm toán, điều này làm gia tăng rủi ro sai sót trọng yếu và đòi hỏi kiểm toán viên phải thiết kế các thủ tục kiểm toán mở rộng (Arens, Elder & Beasley, 2020).

Trong bối cảnh đó, Thông tư 99/2025/TT-BTC thể hiện cách tiếp cận thận trọng, ưu tiên khả năng áp dụng và kiểm soát, đồng thời tạo nền tảng pháp lý để đánh giá tác động của chính sách kế toán tài sản sinh học đối với chất lượng thông tin tài chính và rủi ro kiểm toán tại doanh nghiệp Việt Nam.

## **3. Khung phân tích và phương pháp nghiên cứu**

Nghiên cứu được thực hiện trên cơ sở kết hợp giữa phân tích chính sách kế toán và phân tích thực tiễn áp dụng trong doanh nghiệp, với trọng tâm là các quy định về tài sản sinh học theo Thông tư 99/2025/TT-BTC. Cách tiếp cận này cho phép đánh giá đồng thời nội dung quy định và mức độ phù hợp, khả thi của việc vận dụng trong công tác kế toán và kiểm toán.

Về mặt pháp lý, Thông tư 99/2025/TT-BTC lần đầu tiên thiết lập khung kế toán tương đối đầy đủ cho tài sản sinh học thông qua việc ban hành Tài khoản 215 - Tài sản sinh học, cùng các nguyên tắc ghi nhận, đo lường, hạch toán và trình bày trên báo cáo tài chính. Trên cơ sở đó, nghiên cứu tập trung phân tích các nội dung cốt lõi của Thông tư liên quan trực tiếp đến tài sản sinh học, bao gồm phạm vi áp dụng, nguyên tắc ghi nhận ban đầu, xử lý biến động giá trị trong quá trình sinh trưởng, cũng như hạch toán tại thời điểm thu hoạch và khi phát sinh tổn thất.

Về phương pháp nghiên cứu, bài viết chủ yếu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính, dựa trên phân tích văn bản pháp lý, so sánh chính sách và tổng hợp kinh nghiệm thực tiễn. Các quy định của Thông tư 99/2025/TT-BTC được đặt trong mối quan hệ so sánh với thông lệ kế toán quốc tế, đặc biệt là IAS 41, nhằm làm rõ sự khác biệt trong cách tiếp cận đo lường và trình bày tài sản sinh học, cũng như mức độ thận trọng và khả năng kiểm soát rủi ro kế toán - kiểm toán của chế độ kế toán Việt Nam.

Bên cạnh đó, nghiên cứu vận dụng khung phân tích rủi ro kiểm toán đối với tài sản sinh học - khoản mục có rủi ro tiềm tàng cao do phụ thuộc nhiều vào ước tính và xét đoán quản lý - để đánh giá tác động của các quy định mới đến việc nhận diện rủi ro, thiết kế thủ tục kiểm toán và đánh giá sai sót trọng yếu.

Để tăng tính thực tiễn, bài viết sử dụng phương pháp phân tích tình huống điển hình thông qua các ví dụ phổ biến tại doanh nghiệp Việt Nam, như chăn nuôi gia súc cho sản phẩm định kỳ, nuôi trồng thủy sản thương phẩm và cây trồng ngắn ngày. Các tình huống này được đối chiếu trực tiếp với quy định của Thông tư 99/2025/TT-BTC nhằm làm rõ việc vận dụng Tài khoản 215 và những hàm ý đối với báo cáo tài chính và công tác kiểm toán.

## **4. Phân tích chi tiết quy định của Thông tư 99/2025/TT-BTC về tài sản sinh học**

### **4.1. Quy định về ghi nhận tài sản sinh học**

Theo Thông tư 99/2025/TT-BTC, tài sản sinh học được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời ba điều

kiện: (i) doanh nghiệp kiểm soát tài sản phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ; (ii) tài sản dự kiến mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai; và (iii) giá trị tài sản được xác định một cách đáng tin cậy. Việc ghi nhận này được cụ thể hóa thông qua việc thiết lập Tài khoản 215 - Tài sản sinh học, đánh dấu bước thay đổi quan trọng so với các chế độ kế toán trước đây khi tài sản sinh học chưa được xác định là một đối tượng kế toán độc lập.

Một điểm đáng chú ý của Thông tư 99/2025/TT-BTC là việc xác định ranh giới rõ ràng giữa tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp sau thu hoạch. Theo đó, cây trồng và vật nuôi sống trong quá trình sinh trưởng được ghi nhận là tài sản sinh học; tại thời điểm thu hoạch, sản phẩm nông nghiệp được chuyển sang hạch toán như hàng tồn kho. Quy định này góp phần khắc phục tình trạng ghi nhận chồng chéo, vốn phổ biến trong thực tiễn kế toán doanh nghiệp nông nghiệp trước đây.

Từ góc độ kiểm toán, quy định về ghi nhận đòi hỏi kiểm toán viên phải đánh giá chặt chẽ quyền kiểm soát của doanh nghiệp đối với tài sản sinh học, đặc biệt trong các mô hình sản xuất liên kết, khoán chăm sóc hoặc hợp tác với hộ nông dân, nơi rủi ro ghi nhận sai đối tượng tài sản thường ở mức cao.

### **4.2. Quy định về đo lường tài sản sinh học**

Theo Thông tư 99/2025/TT-BTC, tài sản sinh học được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, bao gồm chi phí mua, chi phí nuôi trồng, chăm sóc và các chi phí trực tiếp liên quan đến việc hình thành và duy trì tài sản sinh học. Cách tiếp cận này thể hiện định hướng thận trọng của chế độ kế toán Việt Nam, phù hợp với điều kiện thị trường nông nghiệp và khả năng kiểm chứng thông tin trong thực tiễn.

Trong quá trình nắm giữ, Thông tư 99/2025/TT-BTC không áp dụng mô hình đánh giá lại thường xuyên theo giá trị hợp lý như IAS 41, mà tập trung theo dõi tài sản sinh học theo giá gốc và yêu cầu ghi nhận, trích lập dự phòng khi có dấu hiệu tổn thất. Trong bối cảnh thiếu thị trường hoạt động minh bạch, cơ chế ghi giảm giá trị được xem là công cụ chủ yếu để phản ánh suy giảm giá trị tài sản sinh học.

Cách tiếp cận này ưu tiên độ tin cậy và khả năng kiểm soát của thông tin kế toán, đặc biệt từ góc độ kiểm toán. Tuy nhiên, việc đo lường chủ yếu theo giá gốc cũng có thể làm hạn chế khả năng phản ánh giá trị kinh tế hiện tại của tài sản sinh học trong điều kiện giá nông sản và yếu tố sinh học biến động mạnh, đặt ra yêu cầu tiếp tục hoàn thiện hướng dẫn kỹ thuật trong lộ trình phát triển chế độ kế toán tài sản sinh học tại Việt Nam.

### **4.3. Quy định về hạch toán tài sản sinh học và ví dụ minh họa**

Thông tư 99/2025/TT-BTC quy định sử dụng Tài khoản 215 - Tài sản sinh học để phản ánh giá trị hiện có và biến động tăng, giảm của tài sản sinh học trong quá trình nuôi trồng, chăn nuôi. Việc tách riêng tài khoản này cho phép doanh nghiệp theo dõi độc lập tài sản sinh học với tài sản cố định và hàng tồn kho, qua đó nâng cao tính minh bạch của thông tin kế toán.

#### **4.3.1. Hạch toán ghi nhận ban đầu tài sản sinh học**

Tài sản sinh học được ghi nhận ban đầu theo nguyên giá, bao gồm toàn bộ chi phí trực tiếp phát sinh để hình thành và đưa tài sản vào trạng thái hiện tại.

#### **Ví dụ 1: Ghi nhận ban đầu vật nuôi**

Doanh nghiệp A mua 100 con bò giống để nuôi lấy sữa, giá mua 15 triệu đồng/con, chi phí vận chuyển và kiểm dịch là 50 triệu đồng, thanh toán bằng chuyển khoản.

*Bút toán kế toán:*

Nợ TK 215 - Tài sản sinh học: 1.550.000.000

Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng: 1.550.000.000

Trong trường hợp doanh nghiệp tự sản xuất giống (ví dụ tự ươm cây hoặc nhân giống vật nuôi), chi phí phát sinh trong giai đoạn hình thành được tập hợp và vốn hóa vào tài khoản 215.

#### **4.3.2. Hạch toán chi phí nuôi trồng, chăm sóc trong quá trình sinh trưởng**

Chi phí nuôi trồng, chăm sóc tài sản sinh học chỉ được vốn hóa vào giá trị tài sản sinh học trong giai

đoạn trước khi tài sản sinh học đạt trạng thái sẵn sàng khai thác hoặc thu hoạch. Sau thời điểm này, các chi phí phát sinh nhằm tạo ra sản phẩm trong kỳ được ghi nhận là chi phí sản xuất hoặc giá vốn tương ứng

#### ***Ví dụ 2: Chi phí chăm sóc tài sản sinh học***

Trong kỳ, doanh nghiệp A phát sinh chi phí thức ăn và thuốc thú y cho đàn bò sữa là 200 triệu đồng, thanh toán bằng tiền mặt.

*Bút toán kế toán:*

Nợ TK 215 - Tài sản sinh học: 200.000.000

Có TK 111 - Tiền mặt: 200.000.000

Trong trường hợp tài sản sinh học đã bước vào giai đoạn khai thác (ví dụ bò sữa đang cho sữa), chi phí thức ăn, thuốc thú y và chi phí chăm sóc thường xuyên phục vụ việc tạo sản phẩm trong kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất hoặc giá thành sản phẩm, thay vì tiếp tục vốn hóa vào tài khoản 215. Việc phân định rõ giai đoạn vốn hóa và giai đoạn chi phí là yếu tố then chốt để hạn chế rủi ro sai sót trọng yếu trong kiểm toán.

#### ***4.3.3. Hạch toán tài sản sinh học cho sản phẩm định kỳ***

Đối với tài sản sinh học cho sản phẩm định kỳ (ví dụ bò sữa, gà đẻ trứng), Thông tư 99/2025/TT-BTC cho phép phân bổ giá trị tài sản sinh học trong thời gian khai thác tương tự như khấu hao tài sản.

#### ***Ví dụ 3: Phân bổ giá trị tài sản sinh học***

Doanh nghiệp A xác định thời gian khai thác của bò sữa là 5 năm. Giá trị phân bổ trong năm là 300 triệu đồng.

*Bút toán kế toán:*

Trường hợp doanh nghiệp tổ chức hạch toán giá thành sản phẩm:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang: 300.000.000

Có TK 215 - Tài sản sinh học: 300.000.000

Khi tiêu thụ sản phẩm:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán: 300.000.000

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang: 300.000.000

Trường hợp doanh nghiệp không tổ chức tính giá thành chi tiết, giá trị phân bổ có thể được ghi nhận trực tiếp vào giá vốn hàng bán. Quy định này giúp phản ánh chi phí sản xuất phù hợp với doanh thu tạo ra, đồng thời tạo cơ sở hợp lý cho kiểm toán viên đánh giá chi phí và lợi nhuận của doanh nghiệp.

#### ***4.3.4. Hạch toán tại thời điểm thu hoạch tài sản sinh học***

Tại thời điểm thu hoạch, sản phẩm nông nghiệp hình thành từ tài sản sinh học được chuyển sang hạch toán như hàng tồn kho phù hợp với mô hình hoạt động của doanh nghiệp.

#### ***Ví dụ 4: Thu hoạch sản phẩm từ tài sản sinh học***

Doanh nghiệp B nuôi cá thương phẩm. Khi thu hoạch, giá trị cá thu hoạch được xác định là 800 triệu đồng.

*Bút toán kế toán:*

Nợ TK 155 - Thành phẩm (đối với doanh nghiệp sản xuất): 800.000.000

hoặc Nợ TK 156 - Hàng hóa (đối với doanh nghiệp thương mại): 800.000.000

Có TK 215 - Tài sản sinh học: 800.000.000

Sau đó, khi bán cá:

Nợ TK 111/112/131

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng

Có TK 3331 - Thuế giá trị gia tăng phải nộp (nếu có)

#### ***4.3.5. Hạch toán tổn thất và dự phòng tài sản sinh học***

Trường hợp tài sản sinh học bị tổn thất do dịch bệnh hoặc thiên tai, doanh nghiệp được ghi nhận tổn thất và trích lập dự phòng theo quy định.

#### ***Ví dụ 5: Tổn thất do dịch bệnh***

Doanh nghiệp C có đàn gia cầm bị chết do dịch, giá trị thiệt hại xác định là 120 triệu đồng.

*Bút toán kế toán:*

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (hoặc TK 811 - Chi phí khác)

Có TK 215 - Tài sản sinh học: 120.000.000

Trường hợp tổn thất phát sinh trong điều kiện sản xuất bình thường và nằm trong định mức cho phép, chi phí tổn thất được tính vào giá thành hoặc giá vốn. Ngược lại, các tổn thất mang tính bất thường do dịch bệnh, thiên tai hoặc sự kiện không lường trước được ghi nhận vào chi phí khác và cần được thuyết minh riêng trên báo cáo tài chính.

Từ góc độ kiểm toán, đây là khoản mục có rủi ro gian lận và xét đoán cao, cần được đối chiếu với biên bản kiểm kê, xác nhận của cơ quan chức năng và các bằng chứng hỗ trợ khác.

Việc Thông tư 99/2025/TT-BTC quy định hạch toán tài sản sinh học thông qua TK 215 đã tạo điều kiện chuẩn hóa thực hành kế toán. Tuy nhiên, các ví dụ trên cho thấy việc áp dụng thành công phụ thuộc lớn vào chính sách kế toán nội bộ, hệ thống kiểm soát chi phí và mức độ phối hợp giữa kế toán và bộ phận sản xuất. Đây cũng chính là điểm mà kiểm toán viên cần đặc biệt lưu ý khi đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu liên quan đến tài sản sinh học.

## **5. Phân tích rủi ro kiểm toán tài sản sinh học theo Thông tư 99/2025/TT-BTC**

### **5.1. Đặc thù tài sản sinh học và hàm ý đối với rủi ro kiểm toán**

Tài sản sinh học là khoản mục có mức độ rủi ro cao trên báo cáo tài chính do đặc điểm biến đổi sinh học liên tục và chịu tác động mạnh của các yếu tố tự nhiên và thị trường. Việc ghi nhận và đo lường tài sản sinh học phụ thuộc nhiều vào ước tính và xét đoán của nhà quản lý, làm gia tăng khả năng phát sinh sai sót trọng yếu.

Mặc dù Thông tư 99/2025/TT-BTC đã thiết lập khung kế toán riêng cho tài sản sinh học, các rủi ro cố hữu không bị loại bỏ hoàn toàn. Ngược lại, việc ghi nhận tài sản sinh học như một đối tượng kế toán độc lập làm cho các rủi ro này trở nên rõ nét hơn trong quá trình kiểm toán, đòi hỏi kiểm toán viên phải điều chỉnh cách tiếp cận phù hợp.

### **5.2. Rủi ro tiềm tàng trong kiểm toán tài sản sinh học**

Rủi ro tiềm tàng đối với tài sản sinh học chủ yếu xuất phát từ tính khó xác minh về hiện hữu và tình trạng thực tế. Việc kiểm kê vật nuôi và cây trồng phân tán trên diện rộng thường gặp hạn chế về thời gian, chi phí và điều kiện tiếp cận, khiến kiểm toán viên khó xác nhận đầy đủ số lượng và tình trạng sinh trưởng tại một thời điểm nhất định.

Bên cạnh đó, rủi ro định giá vẫn ở mức cao dù Thông tư 99/2025/TT-BTC áp dụng mô hình nguyên giá. Việc vốn hóa chi phí, xác định thời gian khai thác và phân bổ giá trị tài sản sinh học cho sản phẩm định kỳ phụ thuộc nhiều vào ước tính quản lý, dễ bị tác động bởi động cơ lợi nhuận. Ngoài ra, rủi ro phân loại sai giữa tài sản sinh học, hàng tồn kho và chi phí sản xuất cũng thường xuyên phát sinh trong thực tiễn.

### **5.3. Rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện**

Rủi ro kiểm soát đối với tài sản sinh học thường ở mức cao, đặc biệt tại các doanh nghiệp nông nghiệp có hệ thống kiểm soát nội bộ chưa hoàn thiện. Việc mở sổ chi tiết cho Tài khoản 215 theo yêu cầu của Thông tư 99/2025/TT-BTC gặp nhiều khó khăn do thiếu liên kết giữa bộ phận kế toán và bộ phận sản xuất, làm gia tăng khả năng sai sót không được phát hiện kịp thời.

Trong bối cảnh đó, rủi ro phát hiện cũng gia tăng khi các thủ tục kiểm toán truyền thống như đối chiếu chứng từ hoặc xác nhận bên ngoài không mang lại hiệu quả cao. Kiểm toán viên cần kết hợp quan sát thực tế, phân tích xu hướng sinh học - kinh tế, đánh giá tính hợp lý của các giả định kế toán và, khi cần thiết, sử dụng ý kiến chuyên gia để giảm thiểu rủi ro kiểm toán.

### **5.4. Hàm ý đối với kiểm toán viên**

Việc áp dụng Thông tư 99/2025/TT-BTC đòi hỏi kiểm toán viên không chỉ kiểm tra tính tuân thủ chế độ kế toán, mà còn phải đánh giá sâu hơn các xét đoán kế toán và chính sách kế toán nội bộ liên quan đến tài sản sinh học. Trong giai đoạn đầu áp dụng, kiểm toán viên cần nâng cao mức độ hoài nghi nghề nghiệp và chủ động cập nhật kiến thức chuyên môn nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán và hạn chế rủi ro nghề nghiệp.

## 6. Thảo luận và kiến nghị hoàn thiện quy định về tài sản sinh học

### 6.1. Thảo luận về tính phù hợp của quy định tại Thông tư 99/2025/TT-BTC

Thông tư 99/2025/TT-BTC là bước tiến quan trọng trong việc hoàn thiện chế độ kế toán doanh nghiệp khi lần đầu tiên ghi nhận tài sản sinh học như một đối tượng kế toán độc lập. Cách tiếp cận thận trọng, ưu tiên mô hình nguyên giá giúp nâng cao khả năng kiểm soát và kiểm chứng thông tin, phù hợp với điều kiện thực tiễn và từ góc độ kiểm toán trong giai đoạn đầu áp dụng.

Tuy nhiên, việc đo lường chủ yếu theo nguyên giá cũng có thể làm hạn chế khả năng phản ánh giá trị kinh tế thực tế của tài sản sinh học trong bối cảnh giá nông sản biến động mạnh, đặc biệt đối với các doanh nghiệp quy mô lớn hoặc doanh nghiệp có nhu cầu huy động vốn. Bên cạnh đó, vẫn còn khoảng trống làm gia tăng sự khác biệt trong thực hành kế toán và rủi ro trong kiểm toán như phương pháp phân bổ giá trị tài sản sinh học cho sản phẩm định kỳ, tiêu chí xác định và xử lý tổn thất bất thường, cũng như yêu cầu thuyết minh trên báo cáo tài chính.

## 6.2. Kiến nghị hoàn thiện quy định về tài sản sinh học

Trên cơ sở phân tích và thảo luận nêu trên, bài viết đề xuất một số kiến nghị nhằm hoàn thiện quy định kế toán về tài sản sinh học trong thời gian tới: (i) bổ sung hướng dẫn chi tiết về phân bổ và hao mòn giá trị tài sản sinh học; (ii) làm rõ cơ chế ghi nhận và trình bày tổn thất, đặc biệt đối với các tổn thất bất thường; và (iii) nghiên cứu lộ trình áp dụng có chọn lọc các yếu tố của mô hình giá trị hợp lý đối với những tài sản sinh học có thị trường hoạt động tương đối minh bạch. Đồng thời, cần tăng cường đào tạo chuyên sâu cho kế toán viên và kiểm toán viên nhằm nâng cao chất lượng áp dụng và kiểm soát rủi ro.

### Kết luận

Thông tư 99/2025/TT-BTC đã đặt nền móng quan trọng cho việc chuẩn hóa kế toán tài sản sinh học tại Việt Nam. Tuy nhiên, để các quy định này thực sự đi vào cuộc sống và nâng cao chất lượng thông tin tài chính, cần tiếp tục hoàn thiện chính sách trên cơ sở phản hồi từ thực tiễn áp dụng và góc nhìn nghề nghiệp của kế toán viên, kiểm toán viên. □

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2020). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (17th ed.). Pearson;
2. Argilés, J. M., Garcia-Blandón, J., & Monllau, T. (2011). Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: Predictability of financial information. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 14(2), 87–113. [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(11\)70029-2](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(11)70029-2);
3. Argiles-Bosch, Josep M. and Miarons, Meritxell and García Blandón, Josep and Benavente, Carmen and Ravenda, Diego (2017). Usefulness of Fair Value for Cash Flow Prediction: Evidence from Biological Assets. *Forthcoming in REFC – Spanish Journal of Finance and Accounting*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3049797>;
4. Bohušová, H., & Svoboda, P. (2016). Biological assets: In what way should they be measured by SMEs? *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 220, 62–69. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.469>;
5. Bộ Tài chính. (2025). *Thông tư số 99/2025/TT-BTC ngày 27/10/2025 hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp*. Thông tư số 99/2025/TT-BTC hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp;
6. Campos-Llerena, P., Arias-Pérez, M., Toscano-Morales, C., & Barreno-Córdova, C. (2025). Biological assets in agricultural accounting: A systematic review of the application of IAS 41. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(7), Article 380. <https://doi.org/10.3390/jrfm18070380>.

Ngày nhận bài: 23/01/2026  
Ngày chỉnh sửa: 26/01/2026  
Ngày duyệt đăng: 02/03/2026