

NHẬN DIỆN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC KHOÁNG SẢN Ở VIỆT NAM

IDENTIFYING FIXED ASSETS IN MINING ENTERPRISES IN VIETNAM

Phạm Thu Huyền^{1,*},

Đào Thị Nhung¹, Hoàng Thị Thanh²

DOI: <http://doi.org/10.57001/huiv5804.2024.407>

TÓM TẮT

Nghiên cứu về quá trình phát triển của chế độ kế toán Việt Nam qua các thời kỳ, nhóm tác giả nhận thấy mặc dù chế độ kế toán tài sản cố định hiện nay đã có nhiều thay đổi, hoàn thiện hơn rất nhiều so chế độ kế toán các thời kỳ trước đó nhưng vẫn còn tồn tại những hạn chế chưa được khắc phục. Khai thác khoáng sản là một ngành sản xuất đặc thù, do đó các doanh nghiệp khai thác khoáng sản ở Việt Nam cũng có những tài sản chuyên biệt như quyền khai thác, chi phí thăm dò, chi phí hoàn nguyên môi trường... Chính vì vậy, tiêu chuẩn nhận diện những tài sản cố định đặc thù này cũng cần có điểm khác biệt so với tiêu chuẩn của các tài sản cố định thông thường khác dùng cho sản xuất kinh doanh. Sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính, nhóm nghiên cứu đã đánh giá thực trạng nhận diện tài sản cố định trong các doanh nghiệp khai thác khoáng sản ở Việt Nam, đánh giá và đề xuất một số giải pháp hoàn thiện tiêu chuẩn nhận diện tài sản cố định tại các doanh nghiệp này.

Từ khóa: Nhận diện, Tài sản cố định, khai thác khoáng sản.

ABSTRACT

Researching on the development process of Vietnam's accounting system over time, the authors found that although the current fixed asset accounting system has had many changes, it is much more complete. Compared with the accounting regime of previous periods, there are still limitations that have not been overcome. Mining is a specific industry, so mining enterprises in Vietnam also have specialized assets such as mining rights, exploration costs, environmental restoration costs, etc. Therefore, the standard for identification of these specific fixed assets should also be different from the standards of other common fixed assets used for production and business. Using qualitative research methods, the research team assessed the current status of fixed asset identification in mining enterprises in Vietnam, evaluated and proposed some solutions to improve the identification standards of fixed assets in mining enterprises. This enterprise.

Keywords: Identification, Fixed assets, mineral exploitation.

¹Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

²Trường Cao đẳng Công Thương TP. Hồ Chí Minh

*Email: phamthuhuyen@hauivn.edu.vn

Ngày nhận bài: 05/6/2024

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 10/8/2024

Ngày chấp nhận đăng: 28/11/2024

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Tài sản cố định (TSCĐ) luôn được coi là bộ phận tài sản đầu tư dài hạn quan trọng, là nguồn lực phản ánh năng lực sản xuất kinh doanh (SXKD), có ảnh hưởng lớn tới hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp (DN) không phụ thuộc lĩnh vực mà DN đó đang hoạt động. Chính vì thế, thông tin về TSCĐ mang tính trọng yếu đối với người sử dụng thông tin. Khai thác khoáng sản là một ngành sản xuất có tính chất đặc biệt. Sản phẩm khai khoáng cũng được tiến hành sản xuất một cách liên tục, từ khâu thăm dò, điều tra khảo sát đến tiến hành SXKD và tiêu thụ sản phẩm. Toàn bộ các khâu, các công đoạn trong quy trình SXKD, khai thác khoáng sản đều có mối liên hệ mật thiết với nhau, nếu một khâu gián đoạn sẽ ảnh hưởng đến khả năng tiếp tục hoạt động SXKD của các khâu khác. Tuy nhiên, qua tìm hiểu thực tế nhóm nghiên cứu nhận thấy hiện nay các doanh nghiệp khai thác khoáng sản ở Việt Nam vẫn còn chưa thống nhất được quan điểm ghi nhận TSCĐ. Mặc dù theo VAS 03 và VAS 04 đã quy định để được ghi nhận là TSCĐ, tài sản trong DN phải thỏa mãn 4 tiêu chuẩn nhưng do hai tiêu chuẩn “chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN” và “có giá trị được xác định một cách đáng tin cậy” chưa rõ ràng, cụ thể, còn mang nặng tính cảm tính nên khi cùng ghi nhận một loại tài sản, các DN thường lẫn lộn ghi nhận giữa TSCĐ hữu hình và BĐS đầu tư hoặc lẫn

lợi giữa TSCĐ vô hình và chi phí SXKD. Đối với chi phí thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản lần đầu và thăm dò bổ sung phát hiện tài nguyên mới, chi phí cấp quyền khai thác khoáng sản đã đủ điều kiện vốn hóa nhưng các DN lại ghi nhận là một khoản Chi phí trả trước [8]. Điều này không thỏa mãn nguyên tắc phù hợp và chưa tuân thủ VAS 04. Hơn nữa, nhiều DN cũng ghi nhận chi phí hoàn nguyên tại thời điểm phát sinh vào giá thành sản phẩm khai khoáng của kỳ phát sinh là chưa tuân thủ nguyên tắc kế toán phù hợp và nguyên tắc trọng yếu vì chi phí hoàn nguyên liên quan đến cam kết trách nhiệm của DN theo luật định và ảnh hưởng đến doanh thu trong suốt thời gian thực hiện dự án nhưng lại ghi nhận vào một kỳ phát sinh làm ảnh hưởng đến lợi nhuận. Chính vì vậy, xây dựng tiêu chuẩn nhận diện cho các TSCĐ trong các DN nói chung, DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam là hết sức cần thiết.

2. TIÊU CHUẨN NHẬN DIỆN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

Để tiến hành hoạt động SXKD đòi hỏi các DN phải đầu tư rất nhiều nguồn lực đầu vào nhưng quan trọng nhất phải kể đến là TSCĐ. Hiện nay, TSCĐ có thể được hiểu theo nhiều cách thức khác nhau, tùy theo mục đích và quan điểm của các nhà khoa học.

Theo Robert F.Meigs và cộng sự [9] thì TSCĐ là những tài sản có thời gian sử dụng lâu dài, được đầu tư sử dụng cho hoạt động SXKD của DN, không phải đầu tư để bán cho khách hàng. Quan điểm này nhằm nhấn mạnh đến thời gian phát huy tác dụng hữu ích của TSCĐ đối với hoạt động SXKD của DN, đồng thời khẳng định TSCĐ đã đầu tư sẽ hình thành nên cơ sở vật chất kỹ thuật cho DN. Khi đó để phân biệt TSCĐ với hàng hóa người ta chỉ cần dựa vào mục đích đầu tư ban đầu. Đồng tình với quan điểm này, Barry J. Epstein và Abbas Ali Mirza cũng cho rằng: Một tài sản được ghi nhận là TSCĐ khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện: Có thời gian sử dụng tương đối dài; có đủ năng lực sản xuất và mang lại lợi ích kinh tế chắc chắn trong tương lai cho DN.

Để được coi là TSCĐ thì tài sản trong DN phải thỏa mãn đồng thời hai tiêu chuẩn: (1) Chắc chắn trong tương lai DN sẽ thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản; (2) Có căn cứ đáng tin cậy để xác định giá trị của tài sản. Với tiêu chuẩn thứ nhất, đòi hỏi DN phải đánh giá mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế trong tương lai trên cơ sở các bằng chứng có được tại thời điểm ban đầu hình thành tài sản. Tiêu chuẩn thứ hai đề cập đến độ tin cậy của minh chứng cho việc đo lường giá trị tiền tệ tại thời điểm ban đầu của tài sản. Do TSCĐ thể hiện nguồn lực cạnh tranh của DN nên việc có vốn hóa giá trị khoản

chi phí đã đầu tư cho TSCĐ vào giá trị tài sản hay không sẽ có ảnh hưởng đáng kể đến thông tin được trình bày trên các báo cáo kế toán có liên quan của DN.

Trong chuẩn mực kế toán quốc tế số 16 (IAS 16) - Nhà xưởng, máy móc, thiết bị và chuẩn mực kế toán quốc tế 38 (IAS 38) - "TSCĐ vô hình" thì TSCĐ sẽ được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời cả ba tiêu chuẩn là: "tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai". IAS 16 không quy định việc ghi nhận từng phần cấu tạo của nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị mặc dù chúng có thể bị thay thế định kỳ. Nếu các mô hình ghi nhận giá gốc được sử dụng đối với từng phần của nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị thì phải được tính khấu hao riêng rẽ từng khoản mục. Giá trị của nhà cửa, nhà xưởng và máy móc thiết bị sẽ bao gồm các chi phí của từng phần thay thế khi các chi phí đó phát sinh và đủ điều kiện (thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng và được xác định dựa vào các minh chứng đáng tin cậy). Nếu cần thiết, chi phí ước tính của việc xảy ra trong tương lai có thể được sử dụng như là chi phí tồn tại cấu thành khi tài sản được mua hoặc được xây dựng.

Theo IFRS 6, đối với các DN thực hiện hoạt động khai khoáng thì các chi phí phát sinh không có liên quan đến những loại chi phí khác và thỏa mãn các tính chất của tài nguyên khoáng sản thì sẽ được vốn hóa như là tài sản thăm dò và định giá. Đối với mỗi loại chi phí thăm dò và định giá, nhà quản lý phải dựa vào xét đoán của mình để xác định và áp dụng chính sách thích hợp để xác định là chi phí phải chịu trong kỳ hay được vốn hóa thành tài sản.

Để được coi là TSCĐ, chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 (VAS 03) - "Tài sản cố định hữu hình" và VAS 04 - "Tài sản cố định vô hình" đều xem xét đến tính lợi ích thu được từ tài sản đầu tư, tính tin cậy của việc xác định giá trị ban đầu (nguyên giá) của tài sản, độ dài thời gian sử dụng và giá trị của tài sản. Cụ thể, TSCĐ phải là các tài sản nguồn lực đầu vào phải thỏa mãn đồng thời tất cả 4 tiêu chuẩn sau:

(1) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó. Tiêu chuẩn này đề cập đến vai trò của TSCĐ đối với hoạt động SXKD của DN. Theo đó, khi kiểm soát và sử dụng TSCĐ thì lợi ích kinh tế của DN phải tăng thêm hoặc rủi ro phải gánh chịu phải giảm đi. Đối với từng TSCĐ cụ thể yêu cầu DN phải xác định được mức độ chắc chắn của doanh thu tăng thêm, chi phí tiết kiệm, chất lượng sản phẩm dịch vụ tăng từ việc sử dụng tài sản đó dựa trên các bằng chứng hiện có tại thời điểm ghi nhận ban đầu.

(2) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy. Tiêu chuẩn này nhấn mạnh đến giá trị tiền tệ ban đầu được đo lường của TSCĐ phải có bằng chứng pháp lý trên cơ sở gắn liền với các giao dịch kinh tế đã phát sinh như mua ngoài, xây dựng cơ bản hoặc tự sản xuất... Nguyên giá TSCĐ được hiểu là toàn bộ chi phí mà DN bỏ ra để đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng được sử dụng.

(3) Thời gian sử dụng ước tính từ 1 năm trở lên. Thời gian sử dụng TSCĐ có thể là thời gian mà doanh nghiệp dự tính sử dụng TSCĐ hoặc là số lượng sản phẩm, dịch vụ mà DN ước tính thu được từ việc sử dụng tài sản. Đây là một trong những căn cứ để ước tính giá trị hao mòn của TSCĐ. Tiêu chuẩn này được dùng để phân biệt TSCĐ với hàng tồn kho hay khoản mục tài sản đã đầu tư khác.

(4) Có đủ giá trị tiêu chuẩn theo quy định hiện hành.

Như vậy, các quan điểm trên về TSCĐ đa phần đều đề xuất tiêu chuẩn nhận diện TSCĐ trên các tiêu chí là đủ lớn về mặt giá trị, đủ dài về thời gian sử dụng mang lại lợi ích kinh tế cho DN khi sử dụng trong tương lai. Do trình độ phát triển và quản lý kinh tế của mỗi quốc gia khác nhau và sức mua của đồng tiền tại từng thời điểm cũng không tương đồng nên giá trị tiêu chuẩn để ghi nhận TSCĐ cũng khác nhau. Thời hữu dụng của TSCĐ do mức độ hao mòn, khả năng tận dụng khai thác, trình độ quản lý TSCĐ tại DN và những tiến bộ khoa học công nghệ chi phối. Thông thường thời gian sử dụng của TSCĐ là từ một năm trở lên. Tuy nhiên, trong hầu hết các nghiên cứu đều không đề cập đến tiêu chuẩn quyền sở hữu. Yếu tố sở hữu được vận dụng để giải thích tại sao danh mục TSCĐ hữu hình của kế toán Việt Nam không bao gồm đất đai và các nguồn lực tự nhiên (dầu mỏ, đất...) như danh mục TSCĐ hữu hình của một số nước trên thế giới như Mỹ, Pháp... Đó là do luật pháp Việt Nam quy định đất và tài nguyên đều thuộc sở hữu nhà nước, các DN chỉ có quyền sử dụng hoặc khai thác. Các quyền này sẽ được ghi nhận là TSCĐ vô hình ở Việt Nam.

Từ những phân tích và lập luận nêu trên, nhóm tác giả cho rằng: *TSCĐ là những tài sản do đơn vị kế toán cơ sở có quyền kiểm soát, có giá trị lớn, được xác định một cách đáng tin cậy, sử dụng trong thời gian dài và chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho đơn vị.*

3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Phương pháp nghiên cứu được sử dụng chủ yếu trong bài báo là phương pháp định tính. Vấn đề nghiên cứu được trình bày, phân tích, đánh giá trong mối quan hệ giữa các sự vật hiện tượng và có tính lịch sử cụ thể.

Bên cạnh đó, bài viết còn sử dụng các phương pháp tổng hợp, phân loại, hệ thống hóa để khái quát những vấn đề lý luận về nhận diện TSCĐ. Công trình nghiên cứu cũng sử dụng phương pháp điều tra thống kê để nghiên cứu thực trạng nhận diện TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam.

Đối với dữ liệu thứ cấp: Do tính chất số liệu, tài liệu nghiên cứu nên nhóm tác giả không thể trực tiếp điều tra số liệu thực tiễn mà sử dụng kết quả điều tra (dữ liệu thứ cấp) của một số cơ quan chức năng cũng như một số nhóm chuyên gia nghiên cứu chuyên sâu. Những kết quả điều tra này được sử dụng một cách phù hợp giúp tăng độ tin cậy cho những luận điểm đưa ra trong luận án. Cụ thể, hệ thống dữ liệu thứ cấp sử dụng trong nghiên cứu bao gồm các tài liệu liên quan tới các công trình nghiên cứu trong nước và nước ngoài được thu thập thông qua các nguồn tài liệu tại các thư viện, các ấn bản phẩm đã được xuất bản, tìm kiếm trên mạng và truy cập vào các trang web. Các trang web của các trường đại học trong và ngoài nước, các trang web chuyên cung cấp các bài báo nghiên cứu liên quan tới nghiên cứu như: <http://www.sciendirect.com>, <http://emeraldinsight.com>,... Các dữ liệu thứ cấp được sử dụng trong nghiên cứu còn bao gồm các chứng từ; sổ sách kế toán; báo cáo kế toán tài chính... của các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khu vực Phía Bắc. Các dữ liệu này do các doanh nghiệp cung cấp hoặc được khai thác từ các công trình nghiên cứu trước đó như các khóa luận, luận văn, luận án, các bài báo,...

Đối với dữ liệu sơ cấp: Nghiên cứu tiến hành thu thập dữ liệu sơ cấp thông qua trao đổi trực tiếp và phỏng vấn các đối tượng có liên quan. Đối với các DN ở khu vực xa, nhóm tác giả thực hiện gửi phiếu khảo sát để thu thập dữ liệu. Các phiếu khảo sát được thiết kế dạng câu hỏi với các phương án trả lời có sẵn, câu hỏi dạng có/ không, câu hỏi gợi mở khác hoặc sắp xếp mức độ quan trọng của vấn đề. Đối tượng được khảo sát là các cán bộ kế toán và các nhà quản trị trong các công ty khai thác khoáng sản. Phiếu khảo sát được gửi qua đường bưu điện, qua thư điện tử, docs.google, hiệp hội nghề nghiệp trên mạng xã hội. Để bổ sung cho nghiên cứu sâu thêm về nhận diện TSCĐ, nhóm tác giả sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên sâu các nhà quản trị, các nhân viên kế toán và các nhân viên phụ trách kỹ thuật, công nghệ khai thác của các DN khai thác khoáng sản khu vực phía Bắc.

4. THỰC TRẠNG NHẬN DIỆN TSCĐ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC KHOÁNG SẢN Ở VIỆT NAM

Để được ghi nhận là TSCĐ, tài sản của DN phải thỏa mãn 4 tiêu chuẩn. Qua khảo sát các doanh nghiệp khai

thác khoáng sản ở Việt Nam, nhóm nghiên cứu nhận thấy hầu hết các doanh nghiệp đều cho rằng họ không gặp vướng mắc với 2 tiêu chuẩn minh bạch về thời gian hữu dụng (từ trên 1 năm trở lên) và giá trị tối thiểu (từ 30 triệu đồng). Tuy nhiên, việc hiểu, nhận thức và vận dụng 2 tiêu chuẩn ghi nhận còn lại vẫn còn nhiều tranh cãi.

Về tiêu chuẩn “Nguyên giá được xác định một cách tin cậy”. Độ tin cậy khi đo lường nguyên giá TSCĐ (giá trị ban đầu) có cơ sở là bộ hồ sơ TSCĐ bao gồm tất cả bộ chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lệ có liên quan đến TSCĐ từ khi hình thành đến khi đưa TSCĐ sẵn sàng chờ sử dụng. Nhìn chung các DN không gặp khó khăn gì với bộ minh chứng này nếu TSCĐ được đầu tư do mua mới. Bất đồng sẽ nảy sinh trong trường hợp chủ sở hữu DN sử dụng TSCĐ của mình để thực hiện hoạt động góp vốn đầu tư nhưng các giấy tờ chứng minh nguồn gốc hình thành làm cơ sở để xác minh nguyên giá không đầy đủ. Đặc biệt, trường hợp DN đem quyền sử dụng đất để góp vốn đầu tư, khi đó hầu hết các DN đều có giấy chứng nhận quyền sử dụng đất, nhưng đối với các công trình xây dựng cơ bản sẵn có trên đất (nhà văn phòng, nhà xưởng...) lại không đầy đủ giấy tờ chứng nhận. Hiện nay, giá trị của TSCĐ trong các DN được xác định vẫn dựa vào các ước tính là chủ yếu nên việc xác định độ tin cậy là rất khó. Đối với các TSCĐ có giao dịch phổ biến trên thị trường hoạt động thì hiện nay các DN chủ yếu dựa vào giá trị thị trường của TSCĐ tại thời điểm đánh giá và vận dụng linh hoạt phương pháp so sánh giá bán để ước tính giá trị cho TSCĐ tương đồng. Trong nhiều trường hợp, TSCĐ góp vốn không có giao dịch thường xuyên trên thị trường, khi đó bắt buộc phải sử dụng giá ước tính theo giá trị bất động sản, máy móc thiết bị tương tự theo các phương pháp thẩm định giá.

Về tiêu chuẩn “Lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó”. Chế độ tài chính qui định lợi ích kinh tế trong tương lai phải được tạo ra khi DN sử dụng TSCĐ đó phục vụ cho hoạt động SXKD, cung cấp hàng hóa (dịch vụ) hay các mục đích quản lý DN chứ không phải đem lại từ việc chờ tăng giá để bán hoặc cho thuê (thuê hoạt động, thuê tài chính). Đa phần các DN lớn đã thực hiện qui định này nghiêm túc bằng cách lựa chọn tiêu thức phân loại TSCĐ có thể kiểm soát thành TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và bất động sản đầu tư. Tuy nhiên, do sự khác nhau giữa TSCĐ và bất động sản đầu tư chỉ căn cứ vào mục đích ban đầu khi đầu tư vốn cho tài sản nên nếu trong quá trình sử dụng, tùy theo điều kiện tại từng thời điểm các DN có thể thay đổi mục đích sử dụng thì một TSCĐ sẽ dễ dàng trở thành bất động sản đầu tư (cho

thuê nhà xưởng, nhà văn phòng khi tạm thời không có nhu cầu sử dụng) và ngược lại (thu hồi nhà cho thuê để làm nhà xưởng, cửa hàng mở rộng SXKD). Ở một số DN có nhà văn phòng không có nhu cầu sử dụng, từ lâu đã tiến hành cho thuê, nhưng khi được trả giá cao, DN quyết định bán, kế toán vẫn xử lý tình huống này là hoạt động nhượng bán TSCĐ.

Qua thực tế khảo sát việc ghi nhận TSCĐ hữu hình tại 70 DN khai thác khoáng sản khu vực thì hầu như quan điểm ghi nhận TSCĐ hữu hình tại các đơn vị này giống nhau. Tuy nhiên, đối với việc ghi nhận TSCĐ vô hình tại 70 DN này lại có sự khác biệt.

Khảo sát về chi phí thăm dò và đánh giá tài nguyên khoáng sản: Việc thăm dò và đánh giá tài nguyên khoáng sản có thể do Nhà nước bỏ tiền hoặc do DN thuê đơn vị chuyên thăm dò địa chất, khoáng sản tiến hành. Chi phí này có thể phát sinh 1 lần trước khi tiến hành hoạt động khai khoáng hoặc có thể phải khoan thăm dò bổ sung sau khi nhận được quyền khai thác. Theo kết quả khảo sát thực tế 70/70 DN được khảo sát đều không vốn hóa chi phí khoan thăm dò ban đầu và chi phí khoan thăm dò bổ sung vào giá trị TSCĐ.

Khảo sát về quyền khai thác khoáng sản: Để có giấy phép khai thác, DN phải gửi hồ sơ xin cấp phép đến hoặc Sở Tài nguyên và Môi trường cấp tỉnh hoặc Tổng cục Địa chất và Khoáng sản Việt Nam thuộc Bộ Tài nguyên và Môi trường. Kể từ ngày tiếp nhận hồ sơ thì trong vòng 90 ngày sau các cơ quan trên sẽ ra quyết định phê duyệt cấp giấy phép khai thác khoáng sản cho DN nếu xét thấy DN có đủ các điều kiện theo yêu cầu của các quy định có liên quan, DN sẽ phải nộp lệ phí cấp giấy phép theo Thông tư số 191/2016/TT-BTC ban hành ngày 08/11/2016 của Bộ Tài chính. Theo kết quả khảo sát có 17/70 doanh nghiệp (chiếm 24,3%) ghi nhận quyền khai thác khoáng sản vào TSCĐ vô hình (công ty cổ phần khoáng sản và cơ khí Hà Giang, công ty cổ phần khoáng sản và vật liệu xây dựng Hưng Long, công ty cổ phần khai thác và chế biến khoáng sản Hải Dương...), còn lại 53/70 doanh nghiệp khai thác khoáng sản ở Việt Nam (công ty cổ phần khoáng sản và luyện kim Cao Bằng, công ty cổ phần khoáng sản 3, công ty TNHH MTV Apatit Việt Nam...) lại cho rằng quyền khai thác chưa đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vì cho rằng việc khai thác chưa chắc đã đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN do trữ lượng khoáng sản chỉ là dự kiến, thực tế khai thác có thể khác. Cá biệt, có DN còn không thống nhất được việc ghi nhận quyền khai thác khoáng sản này vào đâu như tại Công ty cổ phần Khoáng sản và Cơ khí, quyền khai thác mỏ than bùn được kế toán ghi nhận vào

nguyên giá TSCĐ vô hình nhưng tại dự án khai thác mỏ sắt tại Minh Đức - Tuyên Quang, quyền khai thác lại được ghi nhận vào chi phí trả trước dài hạn.

Khảo sát về chi phí hoàn nguyên môi trường: Theo Luật khoáng sản, Luật Bảo vệ môi trường, Nghị định số 68 của Chính phủ, Thông tư số 38/2015/TT-BTNMT ngày 30/06/2015 thì nghĩa vụ của các DN sau khi khai thác hoàn thành các mỏ (điểm mỏ) khoáng sản là bắt buộc phải khôi phục và hoàn trả nguyên trạng mặt bằng, hiện trạng khu vực khai thác sau khi kết thúc hoạt động khai khoáng. Trong những năm gần đây, hầu hết các DN khai thác khoáng sản đều thực hiện tốt công tác hoàn nguyên, cải tạo môi trường ban đầu theo đúng quy hoạch phát triển ngành tầm nhìn đến năm 2030. Do đặc thù là ngành công nghiệp đặc biệt, bắt buộc có quỹ dự phòng cải tạo môi trường, các DN khai thác đã triển khai đồng bộ nhiều biện pháp để khắc phục tối đa hậu quả ô nhiễm môi trường gây ra do khai thác như hai độ cao, cắt tầng, xây dựng đê chắn dưới chân ngăn chặn đá đất thải chảy trôi lấp suối, sông, hồ... Đồng thời, các DN cũng nhanh chóng tiến hành các hoạt động hoàn nguyên lại môi trường ban đầu (làm đường, sửa đường, san lấp các địa điểm khai thác). Theo khảo sát, có tới 43/70 DN khai thác đã phát sinh chi phí hoàn nguyên và đều không được vốn hóa chi phí hoàn nguyên vào giá trị TSCĐ vô hình.

5. MỘT SỐ KHUYẾN NGHỊ

Thứ nhất, đối với chi phí thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản lần đầu và thăm dò bổ sung phát hiện tài nguyên

Các DN khai thác khoáng sản đầu tư chi phí thăm dò nhằm mục đích phát hiện tài nguyên khoáng sản còn chi phí đánh giá là để chứng minh tính khả thi về mặt kỹ thuật và khả năng tồn tại thương mại của bất kỳ tài nguyên nào được tìm thấy. Theo IFRS 06, khi hoạt động thăm dò xác định chắc chắn tìm ra được trữ lượng khoáng sản và đơn vị có quyền hợp pháp để thăm dò và khai thác các mỏ khoáng sản theo quy định thì chi phí thăm dò được ghi nhận là TSCĐ vô hình. Theo tác giả, khi quá trình thăm dò TSCĐ phát hiện ra tài nguyên khoáng sản đủ điều kiện khai thác thì chi phí thăm dò và định giá thỏa mãn cả 4 tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ là: (1) Toàn bộ chi phí thăm dò đều có chứng từ chứng minh một cách đáng tin cậy; (2) Chi phí thăm dò thỏa mãn điều kiện đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN thể hiện thông qua việc thăm dò đã tìm ra trữ lượng khoáng sản và các DN sẽ tiến hành khai thác khoáng sản đã phát hiện được trong quá trình thăm dò (3) Chi phí thăm dò gắn liền với thời gian khai

thác khoáng sản ít nhất là 5 năm, do đó thỏa mãn tiêu chuẩn về thời gian trên 1 năm; (4) Chi phí thăm dò khi phát sinh thỏa mãn tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành (từ 30 triệu đồng trở lên). Vì vậy, DN nên vốn hóa chi phí thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản là TSCĐ vô hình.

Thứ hai, đối với quyền khai thác khoáng sản

Đối với trường hợp nộp tiền cấp quyền khai thác khoáng sản dần dần thành nhiều đợt thì tại Điều 11 Nghị định số 203/2013/NĐ-CP ngày 28/11/2013 của Chính phủ quy định chỉ có lần nộp tiền đầu tiên thì cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền mới phải gửi thông báo cho DN. Trước ngày 31 tháng 3 các năm liên tục tiếp theo DN tự có trách nhiệm hoàn thành nghĩa vụ nộp phí cho các lần thu hàng năm sau đó. Thời hạn nộp quyền khai thác khoáng sản cuối cùng là thời điểm trước 5 năm khi giấy phép khai thác hết hạn. Vì vậy, hiện nay trong các DN khai thác khoáng sản được khảo sát chủ yếu đang hạch toán quyền khai thác khoáng sản vào chi phí trả trước của DN. Tuy nhiên, do số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản phải nộp rất lớn, đối với trường hợp nộp nhiều lần nếu ghi nhận vào chi phí SXKD hàng năm theo số thực tế phát sinh nộp vào NSNN trong năm sẽ ảnh hưởng đến tình hình tài chính của DN. Mặt khác, tác giả nhận thấy quyền khai thác khoáng sản hoàn toàn thỏa mãn 4 tiêu chuẩn nhận diện TSCĐ: (1) DN có được Giấy phép khai thác khoáng sản có nghĩa là quyền khai thác đã được kiểm soát và được đảm bảo bằng luật pháp trong thời hạn cấp phép của Giấy phép khai thác khoáng sản, phí xin cấp quyền khai thác khoáng sản có chứng từ chứng minh một cách đáng tin cậy trên các giấy nộp tiền vào NSNN theo biểu phí quy định của nhà nước; (2) DN có quyền khai thác khoáng sản thì DN hoàn toàn được khai thác và tiêu thụ trữ lượng khoáng sản đã khai thác sau khi nộp các khoản thuế theo quy định của Nhà nước như thuế tài nguyên, thuế bảo vệ môi trường,... Doanh thu về khoáng sản là nguồn thu vô cùng lớn, không những đem lại lợi ích kinh tế cho các DN khai khoáng mà còn đem lại lợi ích cho quốc gia nên thỏa mãn điều kiện đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN; (3) Quyền khai thác gắn liền với thời gian khai thác khoáng sản ít nhất là 5 năm, do đó thỏa mãn tiêu chuẩn về thời gian trên 1 năm; (4) Quyền khai thác có giá trị lớn thỏa mãn tiêu chuẩn theo quy định hiện hành (từ 30 triệu đồng trở lên). Mặt khác, theo quy định của chế độ kế toán hiện hành (Thông tư số 200/2014/TT-BTC) thì Quyền khai thác khoáng sản được coi là TSCĐ của DN. Vì vậy, để thống nhất giữa kế toán tài chính và kế toán thuế trong DN theo nhóm tác giả nên ghi nhận quyền khai thác khoáng sản là TSCĐ vô hình.

Thứ ba, đối với chi phí hoàn nguyên

Hiện nay, ở Việt Nam chưa có chuẩn mực kế toán nào hướng dẫn cụ thể về nội dung này. Vận dụng IAS 16 và IAS 37, tác giả nhận thấy rằng: (1) Chi phí hoàn nguyên nhằm san lấp, hoàn thổ, cải tạo, phục hồi môi trường được thực hiện khi hoạt động khai khoáng đã hoàn thành. Theo luật định, DN phải có nghĩa vụ bắt buộc chi trả tại một thời điểm xác định trong tương lai (sau khi hoàn thành khai thác) với một giá trị xác định, gắn liền với dự án khai thác và quyền khai thác của DN; (2) Chi phí hoàn nguyên môi trường được DN ước tính trước khi tiến hành khai thác. Sau khi xác định được mức chi phí hoàn nguyên sẽ phát sinh trong tương lai cho dự án, DN phải thực hiện ký quỹ để bảo đảm nghĩa vụ hoàn nguyên và không được sử dụng khoản ký quỹ này cho bất kỳ mục đích nào khác... Do vậy, đây là chi phí sẽ phát sinh thực tế (DN có đầu tư), tạo ra lợi ích kinh tế cho DN (được phép khai thác khoáng sản...) và DN có khả năng kiểm soát nguồn lợi này chi phí này gắn liền và góp phần đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (được quyền khai thác). Đối sánh với IAS 16, chi phí hoàn nguyên môi trường phải được ghi nhận là chi phí trực tiếp có liên quan và vốn hóa vào TSCĐ hữu hình. Cụ thể, tại các DN khai thác khoáng sản được khảo sát, sau khi khai thác xong ở các khai trường, DN phát sinh các chi phí tháo dỡ máy móc thiết bị, san lấp mặt bằng... Theo IAS 16, các chi phí này phải được ước tính ngay khi lắp đặt ban đầu hệ thống TSCĐ khai thác và được tính vào nguyên giá của TSCĐ hữu hình gắn với hoạt động khai thác ở khai trường. Theo tác giả đây là khoản chi phí phát sinh từ giao dịch liên quan đến hệ thống tài sản đầu tư ban đầu cho khai thác (hầm lò, moong, xe máy...) vì vậy đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ hữu hình cho các DN khai khoáng.

Thứ tư, đối với các bất động sản DN đang nắm giữ, vừa tiến hành sử dụng vừa cho thuê (nhà văn phòng...)

Theo Thông tư số 28/2017/TT-BTC sửa đổi một số điều của Thông tư số 45/2013/TT-BTC và Thông tư số 147/2016/TT-BTC thì "Đối với các tài sản là nhà hỗn hợp vừa dùng phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, vừa dùng để bán hoặc cho thuê theo quy định của pháp luật thì doanh nghiệp phải xác định và hạch toán riêng phần giá trị của nhà hỗn hợp theo từng mục đích sử dụng, cụ thể như sau: Đối với phần giá trị tài sản (diện tích) tòa nhà hỗn hợp dùng để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và dùng để cho thuê (trừ trường hợp cho thuê tài chính) thì doanh nghiệp thực hiện ghi nhận giá trị của phần tài sản (diện tích) là tài sản cố định, quản lý, sử dụng và trích khấu hao

tài sản cố định theo quy định. Đối với phần giá trị tài sản (diện tích) trong tòa nhà hỗn hợp dùng để bán thì doanh nghiệp không được hạch toán là tài sản cố định và không được trích khấu hao và theo dõi như một tài sản để bán". Kết quả khảo sát thực tế cho thấy, hiện nay tại nhiều DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam đang có các bất động sản vừa dùng cho hoạt động SXKD vừa dùng để cho thuê trong ngắn hạn do không có nhu cầu sử dụng. Đối với các bất động sản này, một số DN vẫn chưa thống nhất quan điểm ghi nhận vào TSCĐ hay BĐS đầu tư. Theo tác giả, theo tinh thần của Thông tư số 28/2017/TT-BTC thì DN cần xem xét mục đích đầu tư bất động sản ban đầu để ghi nhận cho chính xác, đảm bảo sự trung thực và hợp lý của thông tin kế toán cung cấp. Cụ thể, nếu DN mua một tòa nhà về làm văn phòng nhưng trong ngắn hạn chưa sử dụng hết, DN sử dụng phần nhân rồi này để cho thuê, tăng thêm thu nhập thì tòa nhà phải được ghi nhận là TSCĐ của DN.

6. KẾT LUẬN

Các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam hiện nay vẫn còn chưa thống nhất được quan điểm ghi nhận TSCĐ. Mặc dù theo VAS 03 và VAS 04 đã quy định để được ghi nhận là TSCĐ, tài sản trong DN phải thỏa mãn 4 tiêu chuẩn nhưng do hai tiêu chuẩn "chắc chắn đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho DN" và "có giá trị được xác định một cách đáng tin cậy" chưa rõ ràng, cụ thể, còn mang nặng tính cảm tính nên khi cùng ghi nhận một loại tài sản, các DN thường lẫn lộn ghi nhận giữa TSCĐ hữu hình và BĐS đầu tư hoặc lẫn lộn giữa TSCĐ vô hình và chi phí SXKD. Hiện nay, mặc dù IASB đã ban hành IFRS 6 hướng dẫn kế toán tài nguyên khoáng sản nhưng ở Việt Nam vẫn chưa có VAS hỗ trợ kế toán trong các DN khai thác khoáng sản. Vì vậy, tất cả các TSCĐ trong DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam đều được coi là TSCĐ sản xuất kinh doanh mặc dù TSCĐ có thể đang dùng cho thăm dò và định giá tài nguyên. Vì vậy, việc việc ghi nhận các chi phí thăm dò và định giá tài nguyên khoáng sản lần đầu và thăm dò bổ sung phát hiện tài nguyên mới, chi phí cấp quyền khai thác khoáng sản đã đủ điều kiện vốn hóa vào Chi phí trả trước là không thỏa mãn nguyên tắc phù hợp và chưa tuân thủ VAS 04. Hơn nữa, nhiều DN cũng ghi nhận chi phí hoàn nguyên tại thời điểm phát sinh vào giá thành sản phẩm khai khoáng của kỳ phát sinh là chưa tuân thủ nguyên tắc kế toán phù hợp và nguyên tắc trọng yếu vì chi phí hoàn nguyên liên quan đến cam kết trách nhiệm của DN theo luật định và ảnh hưởng đến doanh thu trong suốt thời gian thực hiện dự án nhưng lại ghi nhận vào một kỳ phát sinh làm ảnh hưởng đến lợi nhuận. Bài báo cũng

đề xuất một số giải pháp nhằm gia tăng tính cụ thể và rõ ràng hơn cho các tiêu chuẩn nhận diện TSCĐ trong các DN khai thác khoáng sản ở Việt Nam.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

[1]. Ministry of Finance, Circular No. 45/2013/TT-BTC dated April 25, 2013 guiding regulation on management, use and depreciation of fixed assets. Hanoi, Vietnam, 2013.

[2]. Ministry of Finance, Decision No. 234/2003/QĐ-BTC dated December 30, 2003 on the issuance and publication of six Vietnamese standards on accounting. Hanoi, Vietnam, 2003.

[3]. Minister of Natural Resources and Environment, Circular No. 45/2016/TT-BTNMT dated December 26, 2016 regulations on mineral exploration and mine closure projects, and templates of reports on mineral activities, required documents included in application for mineral operation license and application for approval for mineral reserves, and mine closure procedures. Hanoi, Vietnam 2016.

[4]. A.C. Littleton, W.A. Paton, *An Introduction of Corporate Accounting Standards*. American Accounting Associate, 1940

[5]. Allan Wilet, *The Economic Theory of Risk and Insurance*. Philadelphia, University of Pennsylvania Press, USA, 1951.

[6]. The Government of Socialist Republic of Vietnam, Decree No. 22/2012/ND-CP dated March 26, 2012 on mineral extraction right auction. Hanoi, Vietnam, 2012.

[7]. The Government of Socialist Republic of Vietnam, Decree No. 203/2013/ND-CP dated November 28, 2013 defining the calculation method and charge for granting the mineral mining right. Hanoi, Vietnam, 2013.

[8]. Pham Thu Huyen, *Fixed asset accounting in mineral mining companies in the Northern area*. Doctoral Thesis, Academy of Finance, Hanoi, Vietnam 2020.

[9]. Robert F. Meigs, Mary A. Meigs, Mark Bettner, Ray Whittington, *Accounting - The basis for business decisions*. McGraw-Hill Companies, Inc, United States of America, 1996.

[10]. Ronald W. Hilton, *Managerial Accounting*. McGraw-Hill Companies, Inc, United States of America, 2002.

[11]. Nguyen The Loc, Vu Huu Duc, *Ap dụng chusn muc ke toan quoc te*. Labour and Social Publishing House, Hanoi, Vietnam, 2010. (in Vietnamese)

[12]. The National Assembly Vietnam, Law No. 60/2010/QH12 dated November 17, 2010. Hanoi, Vietnam, 2010.

[13]. The National Assembly Vietnam, Law No. 68/2014/QH13 dated November 26, 2014. Hanoi, Vietnam, 2014.

[14]. The National Assembly Vietnam, Law No. 88/2015/QH13 dated November 20, 2015. Hanoi, Vietnam, 2015.

[15]. Paul H. Walgenbach, Ernest I. Hanson, James C. Hamre, *Principles of Accounting*. Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, United States of America, 1990

[16]. China's New Accounting Standards - A Comparison with current PRC GAAP and IFRS (Deloitte 2006).

[17]. Costa Marques, "Impairment of assets appraised in accordance with IAS 36," *American Based Research Journal*, 2012.

AUTHORS INFORMATION

Pham Thu Huyen¹, Dao Thi Nhung¹, Hoang Thi Thanh²

¹Hanoi University of Industry, Vietnam

²Ho Chi Minh City Industry and Trade College, Vietnam