

CHI PHÍ SAU KHAI THÁC TẠI CÁC DOANH NGHIỆP KHAI KHOÁNG

**Nguyễn Khơ An - Trần Văn Khải
Phan Minh Nghĩa - Tôn Thất Tiến**

Bài viết này đề cập đến việc làm thế nào để các doanh nghiệp khai thác khoáng sản đảm bảo thực hiện nghĩa vụ “hoàn nguyên môi trường” đối với các dự án khai khoáng ở góc độ trích lập và ghi nhận đúng, đầy đủ chi phí sau khai thác. Bởi vì cho đến nay, thực trạng ghi nhận khoản chi phí này tại các doanh nghiệp khai khoáng ở Việt Nam vẫn chưa có văn bản pháp lý nào quy định cụ thể, dẫn đến tình trạng thiếu thống nhất trong phương pháp hạch toán, nên việc kiểm soát khoản chi phí này gặp không ít khó khăn.

Đặt vấn đề

Việt Nam là một quốc gia có tiềm năng về khoáng sản, dầu mỏ... Đặc biệt, ngành dầu khí và khai thác khoáng sản đã có đóng góp quan trọng đối với nguồn thu ngân sách nhà nước và sự phát triển kinh tế - xã hội. Tuy nhiên, mặt trái của các hoạt động khai thác không chỉ tạo ra nguy cơ cạn kiệt nguồn tài nguyên mà còn gây ra những tổn hại nghiêm trọng đối với môi trường, để lại hậu quả lâu dài và to lớn đến sự tồn tại và phát triển của con người, sinh vật.

Vấn đề này đã được Chính phủ Việt Nam quan tâm từ lâu và đã ban hành rất nhiều văn bản quy định việc xử lý sau khai thác. Tuy nhiên các ràng buộc pháp lý chỉ mới dừng lại ở những quy định nghĩa vụ thi hành khôi phục môi trường, chứ chưa có văn bản quy định cũng như hướng dẫn thi hành việc trích lập và ghi nhận chi phí cho công tác khôi phục môi trường mà cụ thể là “chi phí sau khai thác”. Điều này dẫn đến thực trạng các doanh nghiệp trong lĩnh vực khai thác khoáng sản vẫn đang “mò mẫm” trong cách thức ghi nhận khoản phí này.

Chi phí sau khai thác

Sau khi dự án kết thúc, khi nguồn tài nguyên cạn kiệt và khu vực khai thác bị biến đổi, ô

nhiễm nặng nề thì doanh nghiệp phải có trách nhiệm tháo dỡ, di dời các thiết bị khai thác, đồng thời có nghĩa vụ tái tạo lại cảnh quan môi trường. Chi phí phục vụ cho tất cả các hoạt động này là “chi phí sau khai thác”.

Đây là khoản chi phí mà doanh nghiệp chắc chắn phải chi ra. Vì nếu trong một dự án khai thác tài nguyên thiên nhiên mà nhà đầu tư không đề cập và không có kế hoạch rõ ràng về cải thiện, phục hồi môi trường khu vực khai thác thì sẽ không đủ điều kiện để được cấp giấy phép khai thác. Trường hợp các doanh nghiệp trốn tránh trách nhiệm khôi phục khi dự án kết thúc, bị phát hiện ngoài việc phải bị phạt do hành vi trốn tránh thi hành điều khoản cam kết với Chính phủ thì doanh nghiệp cũng buộc phải tiếp tục triển khai dự án cải tạo trừ những trường hợp bất khả kháng từ phía doanh nghiệp như phá sản, không đủ năng lực (Luật Bảo vệ Môi trường 2005).

Về phương diện kinh tế việc không ghi nhận hoặc tính toán không hợp lý đối với chi phí sau khai thác sẽ dẫn đến giá thành sản xuất của sản phẩm dưới chi phí thực để tạo ra sản phẩm mà doanh nghiệp và xã hội phải bỏ ra. Nghĩa là chỉ mới tính đến đầu vào là vốn, lao động, công nghệ... mà bỏ qua một dạng đầu vào khác - những phí tổn phải bỏ ra để khắc phục



ô nhiễm, suy thoái môi trường (Phạm Đức Hiếu, 2010).

Thực trạng ghi nhận chi phí sau khai thác tại Việt Nam

Việc không nhất quán trong cách thức ghi nhận chi phí sau khai thác dẫn đến các thông tin tài chính bị lệch lạc, không có định hướng, không đảm bảo sự thống nhất và tính chính xác trong công bố thông tin, khó so sánh giữa các doanh nghiệp với nhau.

Bên cạnh đó, sự không chặt chẽ trong ràng buộc pháp lý tại nước ta còn tạo ra những khe hở cho các doanh nghiệp khai khoáng né tránh trách nhiệm khôi phục, tái tạo môi trường, lờ đi những tổn hại mà chính họ gây ra nhằm tìm kiếm mức lợi nhuận cao nhất và để lại những hậu quả to lớn cho xã hội gánh chịu.

Quyết định 71/2008/QĐ-TTg được ban hành ngày 29/5/2008 quy định các tổ chức, cá nhân được phép khai thác khoáng sản phải thực hiện ký quỹ cải tạo, phục hồi môi trường tại Quỹ Bảo vệ Môi trường Việt Nam hoặc địa phương nhằm mục đích bảo đảm tài chính cho việc phục hồi, cải tạo môi trường sau khai thác. Tuy nhiên Quyết định này có hiệu lực từ ngày 29/5/2008 lại không có hồi tố nên nhóm các doanh nghiệp có dự án khai thác trước năm 2008 không chịu chi phối bởi Quyết định này.

Các doanh nghiệp có dự án khai thác trước năm 2008

Trước 2008, việc phục hồi môi trường thiên nhiên trong hoạt động khai thác đã chịu những ràng buộc bởi Luật Bảo vệ Môi trường, Luật Khoáng sản. Nhưng do cơ chế kiểm soát thực hiện của nước ta còn yếu kém nên hầu hết các doanh nghiệp đều bỏ qua nghĩa vụ khôi phục trong tương lai. Hệ quả tiếp theo là chi phí ước tính cho những nghĩa vụ trong tương lai này cũng vì thế mà không được ghi nhận vào chi phí hoạt động.

Như vậy nếu có trường hợp doanh nghiệp bị

truy cứu trách nhiệm phục hồi môi trường thì khi đó hoạt động khai thác đã kết thúc, chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để thực hiện nghĩa vụ lúc này chỉ có thể được trích từ lợi nhuận của doanh nghiệp, mà điều này thì không dễ.

Các doanh nghiệp có dự án khai thác sau năm 2008

Các dự án khai thác triển khai sau năm 2008 đều đã ký quỹ khôi phục môi trường theo Quyết định 71/2008/QĐ-TTg. Khi dự án kết thúc doanh nghiệp phải thực hiện nghĩa vụ khôi phục môi trường và được hoàn lại tiền từ khoản ký quỹ theo quy định. Đây là một ràng buộc pháp lý đối với các doanh nghiệp nhằm đảm bảo vấn đề môi trường được quan tâm một cách đúng mức trong các dự án khai thác. Song thực trạng là các doanh nghiệp vẫn chưa thực sự tuân thủ đúng mực với khoản phí môi trường này.

Theo nghiên cứu, các doanh nghiệp khai thác tài nguyên thiên nhiên ở Việt Nam, ngoài khoản ký quỹ tại Quỹ Bảo vệ Môi trường thì hiện các doanh nghiệp còn ghi nhận chi phí sau khai thác theo hai hướng khác nhau: (i) Không ghi nhận chi phí sau khai thác vào chi phí của dự án: đây là thực tế của hầu hết các doanh nghiệp khai khoáng vừa và nhỏ như Công ty Xi măng Hải Phòng, Xí nghiệp Khe Sim... Quỹ Bảo vệ Môi trường Việt Nam, 2008); (ii) Trích một tỷ lệ (%) trên giá thành lập quỹ môi trường: điển hình tại các công ty khai khoáng thuộc Tập đoàn Công nghiệp Than - Khoáng sản Việt Nam (Vinacomin). Theo Thông báo số 76/TB-VPCP ngày 09/3/2009, các công ty này được trích 1% chi phí trong giá thành để lập quỹ môi trường, nếu không sử dụng hết được chuyển cho năm sau.

Theo bảng cáo bạch của Công ty Cổ phần Than Núi Béo thì tương ứng với 1% giá thành công ty đã cố định mức trích lập quỹ là 6.000đ/1 tấn than và khoản trích lập này gọi là phí môi trường và được xem là chi phí cấu thành giá thành sản phẩm (Công ty Cổ phần Than Núi Béo, 2006).

Từ năm 2006 đến nay, Vinacomin đã thành lập quỹ môi trường với tỉ lệ 6.000 đồng/tấn than. Với sản lượng 40 triệu tấn/năm, mỗi năm Vinacomin có 240 tỉ đồng để phục vụ công tác này (Quỹ Bảo vệ Môi trường Việt Nam, 2008). Như vậy, Vinacomin đã có sự quan tâm đến chi phí sau khai thác, nhưng cách thức ghi nhận bước đầu của Vinacomin đối với khoản phí này vẫn tồn tại nhiều bất cập, cụ thể là:

Việc trích một tỷ lệ % nhất định trong giá thành để lập quỹ môi trường, tạo nguồn cho hoạt động hoàn nguyên môi trường không dựa trên cơ sở mức độ tổn hại môi trường thực tế có thể dẫn đến tình trạng quỹ trích lập quá lớn hoặc quá bé không đủ bù đắp chi phí sau khai thác thực tế phát sinh.

Đặc biệt cách làm của Vinacomin chỉ đơn thuần là một giải pháp riêng lẻ do Vinacomin trình công văn và được Chính phủ chấp thuận. Vinacomin là tập đoàn kinh tế nòng cốt, chủ lực trong sản xuất kinh doanh than và các loại khoáng sản của nước ta, nên cách làm này tuy làm tăng giá thành sản phẩm của Vinacomin nhưng với ưu thế của những công ty đầu ngành, Vinacomin vẫn đủ khả năng cạnh tranh về giá. Còn đối với các doanh nghiệp khác trong lĩnh vực khai khoáng nếu áp dụng cách làm tương tự thì phải đối mặt với bài toán cạnh tranh trên thị trường.

Kiến nghị giải pháp ghi nhận chi phí sau khai thác

Có hai phương pháp để ghi nhận chi phí sau khai thác: (i) Trích lập dự phòng cho chi phí sau khai thác và chuyển vào chi phí hoạt động kinh doanh hằng năm; (ii) Ghi tăng nguyên giá tài sản cố định (TSCĐ) và tiến hành khấu hao trong kỳ.

Trích lập dự phòng cho chi phí phục hồi môi trường sau khai thác và chuyển vào chi phí hoạt động kinh doanh hằng năm

Để tạo nguồn cho khoản chi phí sau khai thác doanh nghiệp tiến hành lập dự phòng. Mức dự phòng được xác định trên cơ sở ước tính chi phí



phục hồi trong tương lai tương ứng với mức ô nhiễm thực tế tại khu vực khai thác theo từng năm. Cơ sở của phương pháp này là Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.

Khi dự án kết thúc doanh nghiệp sẽ sử dụng khoản dự phòng này để chi cho các hoạt động khôi phục, cải tạo môi trường khu vực khai thác. Trường hợp dự phòng đã lập lớn hơn thực tế chi phí phục hồi thì tiến hành hoàn nhập dự phòng; trường hợp ngược lại nếu khoản dự phòng không đủ bù đắp chi phí thực tế phát sinh thì tính vào chi phí khác.

Ghi tăng nguyên giá TSCĐ và tiến hành khấu hao trong kỳ

Một phương pháp khác để ghi nhận chi phí sau khai thác là ghi nhận chi phí này như đầu vào



của nguyên giá TSCĐ theo kinh nghiệm quốc tế. Cụ thể theo Chuẩn mực Kế toán Quốc tế số 16 nguyên giá của TSCĐ hữu hình còn bao gồm các chi phí ước tính cho việc tháo dỡ, di chuyển các tài sản và khôi phục mặt bằng.

Với phương pháp này thì chi phí sau khai thác sẽ đưa vào nguyên giá của TSCĐ, trong kỳ tiến hành khấu hao theo sản lượng thực tế khai thác. Do đây là khoản ước tính chưa được chi trả nên đối ứng với nó cũng tương tự như giải pháp trình bày trước đó là dự phòng phải trả.

Trong năm, nếu có trường hợp chi phí phục hồi ước tính cho những tổn thất đối với môi trường thực tế cao hơn mức khấu hao thì doanh nghiệp trích thêm dự phòng cho khoản phát sinh này và khoản này được ghi nhận vào chi phí hoạt động trong kỳ.

Khi dự án kết thúc, doanh nghiệp tiến hành khôi phục môi trường thì tùy vào thực tế phát

sinh chi phí của dự án cải tạo so với ước tính đã được lập dự phòng phải trả mà kế toán tiến hành hoàn nhập dự phòng hoặc ghi nhận vào chi phí khác.

Áp dụng tại Việt Nam

Hai phương pháp nêu trên xét về nguyên tắc kế toán đều đảm bảo tính phù hợp tuy nhiên giữa hai phương pháp trên có sự khác biệt như sau:

Chi phí khôi phục môi trường phát sinh từ các dự án khai thác có thời gian hoạt động trong nhiều năm thậm chí lên đến hàng chục năm, do vậy khi ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ thì tính ổn định bền vững hơn so với việc xem nó như một khoản chi phí thực tế. Ngoài ra khi ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ thì trên báo cáo tài chính khoản mục này cũng được trình bày một cách rõ ràng và riêng biệt từ lúc dự án triển khai đến khi kết thúc. Nếu như ghi nhận chi phí sau khai thác như một chi phí phát sinh trong năm thì chỉ tiêu này được gộp chung trong giá vốn hàng bán trong báo cáo kết quả kinh doanh.

Ghi nhận chi phí sau khai thác vào nguyên giá phương pháp và tiến hành khấu hao theo sản lượng đạt được sự ổn định trong giá thành sản xuất của doanh nghiệp hơn là ghi nhận vào chi phí. Vì sẽ có những năm chi phí sau khai thác được ước tính trở nên quá lớn kéo theo giá thành sản phẩm tăng đột biến.

Như vậy, khi đưa chi phí sau khai thác vào trong quá trình sản xuất của doanh nghiệp thì chỉ tiêu này sẽ được trình bày đầy đủ, rõ ràng trên báo cáo tài chính lúc đó cả doanh nghiệp lẫn người tiêu dùng có cái nhìn tổng quan về sản phẩm mà mình đang sản xuất hay tiêu dùng và mức độ tác động của nó đối với môi trường. Lợi ích của việc này là tác động đến định hướng sản xuất và tiêu dùng, góp phần bảo vệ môi trường.

Đối với Việt Nam cả hai phương pháp này đều có thể áp dụng nhưng theo quan điểm của nhóm tác giả về lâu dài nên chọn phương pháp ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ theo phân tích nêu

trên. Để áp dụng vào thực tế tại nước ta, tác giả đề nghị một lộ trình chuyển tiếp:

- Giai đoạn 1 khi hệ thống chuẩn mực, chế độ kế toán nước ta vẫn chưa hoàn thiện sẽ áp dụng theo phương pháp lập dự phòng từng năm như đã nêu.

- Giai đoạn 2 khi Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 03 được bổ sung với nội dung nguyên giá TSCĐ bao hàm cả chi phí ước tính cho việc tháo dỡ, di chuyển các tài sản và khôi phục mặt bằng như chuẩn mực quốc tế thì sẽ chuyển toàn bộ chi phí sau khai thác vào nguyên giá TSCĐ. Để các giải pháp này được áp dụng một cách hiệu quả trong thực tế thì cần phải có nhiều giải pháp hỗ trợ. Cụ thể là ước tính chi phí sau khai thác đòi hỏi đạt được độ chính xác cao nhất có thể. Để giải quyết vấn đề này cần ban hành các văn bản quy định chung về ước tính kế toán cho chi phí này, ngoài ra chi phí ước tính này còn cần được xác định trên cơ sở kinh nghiệm của dự án tương tự và tham khảo ý kiến chuyên gia.

Kết luận

Tiếp cận dưới góc độ kế toán, việc hạch toán đầy đủ và hợp lý chi phí sau khai thác nâng cao trách nhiệm chủ thể khai thác là các doanh nghiệp khai khoáng trong việc “hoàn nguyên môi trường” và tác động đến định hướng tiêu dùng chủ thể sử dụng là chính chúng ta. Điều này có nghĩa là kế toán đã đóng góp một phần vào công tác bảo vệ môi trường của toàn xã hội và góp phần tích cực trong cuộc vận động thực hiện định hướng “phát triển bền vững” tại Việt Nam■

Tài liệu tham khảo:

1. Luật Bảo vệ Môi trường 2005.
2. Luật số 46/2005/QH11 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Khoáng sản năm 1996.
3. Chính phủ (2008), Quyết định 71/2008/QĐ-TTg, ngày 29/5/2008 về việc ký quỹ cải tạo, phục hồi môi trường đối với hoạt động khai thác khoáng sản.

4. Chuẩn mực Kế toán Việt Nam VAS 03, VAS 18.

5. Chuẩn mực Kế toán Quốc tế IAS 16.

6. Công ty Cổ phần Than Núi Béo (2006), Bản cáo bạch, mục 7.2.2, chương IV, http://www.bvsc.com.vn/Baoviet/website/Uploaded/ma_cty_ny/BCB_NY_NBC.pdf.

7. Nguyễn Ngọc Dung (2009), Một số vấn đề về Chuẩn mực Kế toán 03 – tài sản cố định trong mối liên hệ đến bảo vệ môi trường và khôi phục môi trường sau hoạt động, Tạp chí Phát triển Kinh tế số 228, tháng 10/2009.

8. Phạm Đức Hiếu (2010), Kế toán chi phí môi trường trong doanh nghiệp và sự bất hợp lý của kế toán chi phí truyền thống, Tạp chí Phát triển Kinh tế, số 241, tháng 11/2010.

9. Đỗ Hữu Lực (2009), Trả lại môi trường: mất hàng chục năm, <http://tuoitre.vn/Chinh-tri-Xa-hoi/Phong-su-Ky-su/326393/Tra-lai-moi-truong-mat-hang-chuc-nam.html>.

10. Quỹ Bảo vệ Môi trường Việt Nam (2008), Hình thức hoạt động - Ký quỹ phục hồi sau khai thác khoáng sản, <http://vepf.vn/HinhThucHoatDong-KyQuyPhucHoiKhaiThacKhoanSan>.

