

Kế toán quản trị môi trường: Thực tiễn thế giới và Việt Nam

 **TS. Nguyễn Bích Ngọc***

Nhận: 11/11/2019

Biên tập: 14/11/2019

Duyệt đăng: 20/11/2019

Kế toán quản trị môi trường (EMA) - một hình thức của kế toán không chỉ giúp các doanh nghiệp mà cả chính phủ trong việc kế toán các chi phí và doanh thu môi trường, từ đó đưa ra những chính sách, hướng đi phù hợp để phát triển kinh tế, mà không gây tổn hại đến môi trường tự nhiên.

Mặc dù kế toán quản trị môi trường đã khá phổ biến ở các nước phát triển, nhưng vẫn còn khá mới mẻ đối với các nước đang phát triển nói chung và Việt Nam nói riêng. Trong xu thế hội nhập hiện nay và với tình hình môi trường đang bị ô nhiễm nghiêm trọng, Việt Nam cần học hỏi kinh nghiệm từ các quốc gia phát triển để xây dựng những chính sách, hướng dẫn về việc ứng dụng kế toán môi trường cho phù hợp.

Từ khóa: kế toán quản trị môi trường.

1. Khái quát về kế toán quản trị môi trường (KTQTMT)

a. Định nghĩa về KTQTMT

Theo Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC, 2005), EMA được định nghĩa như sau: “KTQTMT là quản lý hoạt động kinh tế và môi trường thông qua việc triển khai và thực hiện hệ thống kế toán và hoạt động thực tiễn phù hợp có liên quan đến vấn đề môi trường”.

Còn theo Cơ quan Phát triển bền vững của Liên hợp quốc (UNSD, 2001), các nhóm chuyên gia đến từ 30 quốc gia đã thống nhất về khái niệm của EMA như sau: “KTQTMT là việc nhận dạng, thu thập, phân tích và sử dụng hai loại thông tin cho việc ra quyết định nội bộ: Thông tin vật chất về việc sử dụng, luân chuyển và thải bỏ năng lượng, nước và nguyên vật liệu (bao gồm chất thải) và thông

tin tiền tệ về các chi phí, lợi nhuận và tiết kiệm liên quan đến môi trường”. Như vậy, KTQTMT hoạt động giống như một cơ chế để nhận dạng và định lượng một cách đầy đủ chi phí môi trường trong quá trình sản xuất và cả những lợi ích kinh tế nhờ giảm thiểu chất thải và sản xuất sạch hơn, rồi kết hợp những chi phí và lợi ích đó trong quá trình ra quyết định (UNSD EMA Initiative, 2002).

b. Nội dung của KTQTMT

EMA có thể được tiếp cận từ hai khía cạnh: KTQTMT tiền tệ và KTQTMT vật chất

- KTQTMT vật chất (Physical Environmental Management Accounting- PEMA) là việc hạch toán các hoạt động của doanh nghiệp (DN) có liên quan đến thông tin

môi trường vật chất (hay phi tiền tệ), bao gồm tất cả dòng nguyên vật liệu, năng lượng trong quá khứ, hiện tại và tương lai có tác động lên hệ sinh thái. Thông tin môi trường vật chất (phi tiền tệ) luôn được thể hiện bằng các đơn vị vật lý hay còn gọi là các đơn vị phi tiền tệ như kg, tấn... Như vậy, thông tin môi trường phi tiền tệ được xem như các hoạt động sản xuất của công ty gây ra tác động bằng tiền, nhưng có thể định giá được hoặc không. Ví dụ, tác động của DN đến môi trường khu vực, ảnh hưởng của khí thải ô nhiễm tới sức khỏe người dân... là những thứ vẫn chưa định giá được cụ thể.

- KTQTMT tiền tệ (Monetary Environmental Management Accounting - MEMA) là hệ thống hạch toán liên quan đến thông tin môi trường tiền tệ, nghĩa là các thông tin môi trường tiền tệ ghi lại tất cả các hoạt động liên quan đến DN như vốn tài chính trong quá khứ, hiện tại, hay tương lai và dòng vốn của DN thể hiện trong các đơn vị tiền tệ. Thông tin môi trường tiền tệ có thể được xem như các chi phí về nguyên vật liệu, năng lượng, nước... mà DN đã sử dụng nó cho hoạt động sản xuất - kinh doanh và các tài nguyên môi trường này được định giá bằng tiền.

*** Khoa Kế toán- Kiểm toán- Học viện Ngân hàng**

2. Tổng quan nghiên cứu về KTQMT

Cùng với sự phát triển và mối quan ngại ngày càng sâu sắc về vấn đề ô nhiễm môi trường và biến đổi khí hậu, kế toán truyền thống bị đặt trước thách thức: làm sao và bằng cách nào có thể kế toán các yếu tố môi trường? Không chỉ thông qua vai trò có tính truyền thống là ghi chép và báo cáo các thông tin tài chính, mà còn phải thể hiện được vai trò của kế toán như là một công cụ trợ giúp hữu hiệu cho các nhà quản lý trong quản trị các vấn đề môi trường. Chính vì vậy, EMA đã ra đời như một tất yếu để giải quyết vấn đề này và ngày càng được áp dụng rộng rãi hơn.

EMA đã được đề cập đến từ những năm 1970 nhưng được thảo luận chính thức lần đầu tiên trên diễn đàn quốc tế năm 1998 tại phiên họp thường kỳ của Hội đồng Bảo an Liên hợp quốc về phát triển bền vững. EMA được coi như một công cụ kế toán kết hợp dữ liệu của kế toán tài chính, hạch toán chi phí và dòng chảy nguyên vật liệu để tăng hiệu quả sử dụng nguyên vật liệu, giảm tác động môi trường và chi phí bảo vệ môi trường (Jasch, 2003; Herzig et al., 2012) vì EMA giúp DN ước lượng được ảnh hưởng của hoạt động sản xuất - kinh doanh tới môi trường và chi phí, doanh thu liên quan đến các hoạt động môi trường (Burritt et al., 2002).

Năm 2007, Deegan and Soltys đưa ra nghiên cứu về kế toán môi trường tại Úc, còn Owen (2008) và McGrath and Mathews (2008) trong nghiên cứu của mình lại đề cập tới kế toán môi trường gắn với phát triển bền vững. Branco and Delgado (2009) thì đề cập tới kế toán môi trường tại các quốc gia Tây Âu, trong đó, tập trung nghiên cứu ở Pháp. Ở châu Á, cũng có một số nghiên cứu về EMA như nghiên cứu về ứng dụng EMA trong ngành

sản xuất giấy ở Thái Lan của Setthasakko (2010). Năm 2014, Christophor S. K. Tsui ở Trung Quốc có bài viết về tổng quan nghiên cứu và ứng dụng EMA, tổng hợp những nguyên nhân quyết định đến việc ứng dụng EMA và những rào cản trong ứng dụng EMA.

Gần đây, tại Việt Nam, các nhà nghiên cứu đã tập trung nhiều hơn vào KTQMT. Trong luận án “Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN sản xuất thép tại Việt Nam”, Nguyễn Thị Nga (2017) đã đánh giá hệ thống kế toán quản trị hiện hành trong việc quản lý và cung cấp thông tin về chi phí môi trường đồng thời đề xuất khuyến nghị để tăng cường áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN sản xuất thép tại Việt Nam.

Lê Kim Ngọc (2013) đã nghiên cứu hướng dẫn kế toán môi trường của Nhật Bản và đưa ra những giải pháp để áp dụng vào Việt Nam. Theo đó, chi phí môi trường được nhận diện thành bốn loại: chi phí môi trường trong quá trình hoạt động sản xuất - kinh doanh, chi phí môi trường trước và sau quá trình hoạt động sản xuất - kinh doanh, chi phí quản lý môi trường, chi phí cho các hoạt động xã hội về môi trường. Từ đó, tác giả cũng đề xuất hai mẫu báo cáo kế toán môi trường trong các DN Việt Nam là báo cáo về chi phí môi trường của DN và báo cáo lợi ích môi trường.

Phạm Đức Hiếu (2010) nghiên cứu giải pháp áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường thông qua tìm hiểu các nhân tố áp lực từ bên ngoài như áp lực của pháp luật, cân nhắc về tính hợp pháp đối với hoạt động của đơn vị, và áp lực từ phía người sử dụng thông tin kế toán. Bằng việc kết hợp phương pháp định tính và phương pháp thống kê mô tả, tác giả đã kết luận việc thiếu các chế tài pháp luật và cơ chế trách nhiệm đối với môi trường là

những nhân tố cản trở việc áp dụng kế toán môi trường trong DN sản xuất tại Việt Nam.

Những nghiên cứu về KTQMT trên thế giới đã phân tích và đánh giá nhiều vấn đề liên quan đến EMA, đưa ra những định nghĩa, khái niệm, phân loại các chi phí và doanh thu môi trường, chỉ ra tác dụng của EMA, phân tích những rào cản trong ứng dụng EMA... bao gồm cả những nghiên cứu ở cấp độ quốc tế, quốc gia và trong DN. Tuy nhiên, hầu hết đều chỉ nghiên cứu ở những nước có nền kinh tế phát triển cao như Anh, Pháp, Mỹ, Nhật... Trong khi đó, những nghiên cứu trong nước về EMA không nhiều, cho thấy Việt Nam mới bước đầu tiếp cận với EMA. Chính vì vậy mà cơ sở dữ liệu về EMA vẫn còn khá nghèo nàn và rất cần học hỏi kinh nghiệm từ nước ngoài.

3. Thực tiễn KTQMT tại các quốc gia trên thế giới

a. KTQMT ở Mỹ

Tại Mỹ, EMA xuất hiện đầu tiên ở Mỹ vào năm 1972 của thế kỷ trước, sau Hội nghị thượng đỉnh về môi trường tại Stockkhom - Thụy Điển vào năm 1972, nhưng chú trọng vào việc hạch toán ở cấp độ quốc gia. Sau đó, phải đến những năm 1990, EMA tại các DN mới được chú ý đến và phát triển mạnh, có tầm ảnh hưởng rộng đến sự phát triển của EMA ở các quốc gia khác trên thế giới. EMA được xây dựng trên cơ sở hệ thống Luật chính sách về môi trường quốc gia, Luật làm sạch môi trường, Luật làm sạch nước, Luật về các loài nguy hiểm, Luật Sarbanes - Oxley (Mỹ), Luật tái chế và rác thải, Luật các khoản nợ môi trường...

KTQMT tại Mỹ tập trung chủ yếu vào vấn đề chi phí môi trường phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị, cung cấp thông tin để lập các báo cáo môi trường đáp ứng yêu cầu của Ủy ban Chứng

khoán Mỹ. Sự ghi nhận tập trung chủ yếu vào chi phí môi trường hiện nhiên như năng lượng, xử lý chất thải, trong khi lại ít chú ý đến các khoản tiền phạt và bảo hiểm. Chi phí môi trường được phân bổ cho các tài khoản (TK) chung, sau đó tính toán và ghi nhận cho các đối tượng chịu chi phí riêng. Kế toán môi trường được thực hiện ở DN tại nhiều cấp độ như chuỗi cung ứng, dự án, các khoản nợ tiềm tàng...

b. KTQMT ở Anh

Ở Anh, EMA bắt đầu được chú ý từ những năm 90 khi Anh xuất bản nghiên cứu về chi phí liên quan đến môi trường “The Costs to Industry of Adopting Environmentally Friendly Practices” do CIMA tài trợ. Một ứng dụng về EMA nổi bật ở Anh là “Sáng kiến hạch toán môi trường” do Cơ quan môi trường của Anh đề xuất. Sáng kiến này có 3 mục tiêu: phát triển một hệ thống hạch toán môi trường bên trong quá trình quản lý tài chính của công ty; giảm tiêu thụ tài nguyên; thực hiện báo cáo các khoản tiết kiệm chi phí.

EMA tại Anh được chú trọng nhiều vào nội dung PEMA, sử dụng nhiều các số liệu vật chất, dẫn đến sự tập trung của các công trình vào kế toán dòng chảy năng lượng và nguyên liệu, bảng đầu vào, đầu ra số liệu hàng năm về ô nhiễm nước và không khí, chất thải rắn và ô nhiễm đất do phát triển các ngành công nghiệp. Vì vậy, các phương pháp được sử dụng phổ biến là kế toán dòng nguyên vật liệu, phân tích vòng đời của sản phẩm, kế toán chi phí dựa trên hoạt động, phân tích đầu vào - đầu ra.

c. KTQMT ở Nhật

Là nước đi sau trong nghiên cứu và áp dụng KTQMT so với Đức và Mỹ nhưng Nhật Bản đã có sự vận dụng tối đa các nghiên cứu của hai nước này với việc phát triển hai bộ phận kế toán cho mục đích bên

ngoài và bên trong, đáp ứng tốt nhất cho việc ra quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin bên trong và bên ngoài DN. Ví dụ, phương pháp kế toán chi phí dòng nguyên vật liệu bắt nguồn từ Đức nhưng được vận dụng rất thành công tại Nhật Bản.

Từ năm 1998, số lượng các công ty có báo cáo môi trường bắt đầu tăng mạnh. Năm 2000, Bộ Môi trường Nhật Bản (MOE) cho ra đời Hướng dẫn báo cáo môi trường, tạo động lực mạnh mẽ cho các DN xuất bản báo cáo môi trường. Hiện tại, trong các báo cáo tài chính thường niên, các số liệu về hạch toán chi phí môi trường được thực hiện một cách có hệ thống từ các đơn vị cơ sở đến cơ quan trung ương và trên toàn quốc. EMA phục vụ cho công bố thông tin đã trở nên khá chi tiết và được chuẩn mực hóa để nhân rộng. Tuy nhiên, EMA cho việc ra quyết định nội bộ được phát triển chậm hơn. Trong tương lai, Nhật Bản đặt mục tiêu trọng tâm là phát triển EMA cho mục đích nội bộ trong việc thực hành ở các bộ phận công nghiệp.

4. Thực trạng KTQMT ở Việt Nam

Trước tình hình ô nhiễm môi trường nghiêm trọng đang diễn ra ở Việt Nam, nhu cầu ứng dụng EMA là rất cần thiết để góp phần bảo vệ môi trường. Tuy nhiên, hầu hết các DN ở Việt Nam hiện nay đều không ứng dụng EMA, thậm chí khái niệm EMA vẫn còn khá xa lạ với phần lớn các DN.

Mặc dù trên thực tế hiện có rất nhiều DN, tổ chức đang hướng tới một quy trình sản xuất hoặc cung ứng dịch vụ theo tiêu chuẩn “xanh, sạch”, thân thiện với môi trường và phù hợp với chiến lược phát triển bền vững. Tuy nhiên, số lượng các DN thực sự minh bạch thông tin trong báo cáo tài chính lại không nhiều, mà trong đó thông tin liên quan đến môi trường thì lại càng ít

và thường không được đánh giá cao. Hơn nữa, những DN này lại chỉ tập trung chủ yếu vào các tập đoàn lớn hoặc các công ty liên doanh với nước ngoài, các công ty của nước ngoài có chi nhánh ở Việt Nam,... mà theo quy định của các quốc gia này phải tổ chức kế toán môi trường, phải báo cáo những thông tin về môi trường, ví dụ như Ford Việt Nam, Panasonic AVC Việt Nam, Unilever Việt Nam, Pepsico Việt Nam... Điều này cũng có nghĩa là hầu hết các DN Việt Nam không công bố thông tin môi trường, gây khó khăn lớn trong việc ứng dụng EMA.

Ngày 24/8/2016, Bộ trưởng Bộ Tài nguyên và Môi trường đã ký ban hành Thông tư số 19/2016/TT-BTNMT về báo cáo công tác bảo vệ môi trường và Bộ Tài chính cũng ban hành Thông tư 212/2015/TT-BTC hướng dẫn chính sách thuế thu nhập DN đối với hoạt động bảo vệ môi trường. Những quy định pháp luật này cho thấy Chính phủ đang nỗ lực để khích lệ DN quan tâm hơn đến vấn đề bảo vệ môi trường nói chung và KTQMT nói riêng.

Tuy nhiên, chế độ hiện hành chưa có các văn bản hướng dẫn DN trong việc bóc tách và theo dõi được chi phí môi trường trong chi phí sản xuất kinh doanh, chưa có đầy đủ các TK cần thiết để hạch toán các khoản chi phí môi trường cũng như doanh thu hay thu nhập môi trường (nếu có); đồng thời, khoản chi phí và thu nhập này cũng chưa thể hiện trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và chưa giải trình cụ thể trên thuyết minh báo cáo tài chính nên việc đánh giá hiệu quả kinh doanh của DN là chưa đầy đủ, chưa xác định cụ thể trách nhiệm của DN đối với môi trường. Cụ thể:

- Về hệ thống chứng từ kế toán

Hệ thống chứng từ kế toán áp dụng trong các DN tại Việt Nam

hiện nay tuân thủ theo Thông tư 200/2014/TT-BTC. Trong danh mục chứng từ bao gồm những chứng từ mang tính bắt buộc và những chứng từ mang tính hướng dẫn, với hệ thống chứng từ này thì không thu thập đầy đủ những thông tin ban đầu phục vụ cho EMA. Cụ thể, để hạch toán dòng luân chuyển vật liệu, cần phải có những chứng từ ghi chép về lượng nước thải, chất thải rắn, khí thải của từng công đoạn của quá trình sản xuất, hay để phân tích vòng đời sản phẩm cần phải có những chứng từ ghi chép lượng nước thải, chất thải rắn tái sử dụng và thải ra môi trường bên ngoài của từng giai đoạn của vòng đời sản phẩm, ghi chép những tác động về môi trường do chất thải của DN như: tác động đến sức khỏe, tác động đến suy thoái nguồn tài nguyên, tác động đến hệ sinh thái.

- Về hệ thống TK kế toán

Thực tế cho đến nay, yếu tố chi phí môi trường và thu nhập do môi trường mang lại không nằm trong một TK, một khoản mục riêng rẽ, cụ thể nào của kế toán. Rất nhiều chi phí liên quan đến môi trường đang phản ánh chung trong các TK chi phí quản lý và các nhà quản lý kinh tế không thể phát hiện, không thể thấy được quy mô và tính chất của chi phí môi trường nói chung và từng khoản chi phí môi trường nói riêng. Ngoài ra, hiện nay, trên các TK kế toán chưa ghi nhận các chi phí đáng kể liên quan đến môi trường như chi phí sửa chữa, đền bù, chi phí khắc phục sự cố và chi phí dọn dẹp, xử lý trong các vụ tai nạn, hủy hoại môi trường sinh thái, môi trường sống.

- Về hệ thống báo cáo tài chính

Hiện nay, Bộ Tài chính chưa có văn bản kế toán hay một hướng dẫn nào đề cập đến vấn đề hạch toán môi trường và trình bày thông tin môi trường trên báo cáo tài chính. Với nội dung hiện nay, trong báo

cáo tài chính hầu như không đề cập đến thông tin môi trường:

- Về báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:

Cả chi phí lẫn doanh thu môi trường đều không được trình bày thành một chỉ tiêu riêng mà lẫn lộn vào doanh thu bán hàng và chi phí quản lý, chi phí sản xuất chung. Ví dụ, chi phí vệ sinh công nghiệp, chi phí chăm sóc cây cảnh, chi phí tập huấn phòng cháy, chữa cháy, chi phí tiền lương công nhân vệ sinh hạch toán vào chi phí quản lý DN.

- Về bảng cân đối kế toán:

Các chỉ tiêu trong bảng hiện hành cũng không có những chỉ tiêu phản ánh thông tin về môi trường như tài sản môi trường cố định hữu hình và vô hình, chỉ tiêu phản ánh các khoản dự phòng phải trả về chi phí môi trường bên ngoài và chi phí môi trường vô hình...

- Về bảng thuyết minh báo cáo tài chính:

Những thông tin được yêu cầu phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính cũng không phản ánh thông tin về môi trường.

5. Định hướng hoàn thiện kế toán quản trị tại Việt Nam

EMA hiện đã phổ biến ở nhiều nước phát triển trên thế giới nhưng vẫn còn khá mới mẻ ở Việt Nam. Ở Việt Nam, nếu KTQMT trong DN phát triển sẽ cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc ra quyết định quản trị nội bộ của nhà quản lý DN. Mặt khác, EMA bổ sung trên hệ thống TK kế toán thêm các TK theo dõi chi phí môi trường và doanh thu từ hoạt động đó (nếu có), đồng thời bổ sung một số chỉ tiêu về chi phí, doanh thu môi trường trong mục kế toán hoạt động khác trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và thuyết minh báo cáo tài chính.

Định hướng đưa EMA vào áp dụng tại các DN Việt Nam:

- Hoàn chỉnh và đồng bộ hệ thống pháp luật về môi trường và kế toán. Các cơ quan chính phủ có

liên quan, các tổ chức bảo vệ môi trường, các hiệp hội nghề nghiệp phải có sự phối hợp chặt chẽ.

- Chính phủ cần ban hành những chuẩn mực về kế toán môi trường, quy định những thông tin môi trường trình bày trong báo cáo cung cấp cho bên ngoài DN, nhằm đảm bảo sự thống nhất quản lý về môi trường.

- Thay đổi và tăng cường mức độ nhận thức và hành động của các tổ chức, các bên có liên quan đối với vấn đề môi trường trong mỗi DN và toàn bộ nền kinh tế. ■

Tài liệu tham khảo

1. IFAC (2005), *International guidance document: Environmental management accounting*, International Federation of Accountants, New York

2. Lê Kim Ngọc (2013), *Hướng dẫn kế toán môi trường của Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho việc thực hiện kế toán môi trường trong các DN Việt Nam*, Tạp chí Kinh tế và Phát triển, số tháng 10/2013, tr91-96

3. Nguyễn Thị Nga (2017), *Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN sản xuất thép tại Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ

4. Phạm Đức Hiếu (2010), *Nghiên cứu giải pháp áp dụng kế toán môi trường trong các DN sản xuất ở Việt Nam*, NCKH cấp Bộ

5. Setthasakko, W. (2009), *Barriers to implementing corporate environmental responsibility in Thailand: a qualitative approach*, International Journal of organizational analysis, Vol 17, No3, p.169-183

6. Tsai, W-H., Lin, T.W. and Chou, W-C. (2010), *Integrating activity-based costing and environmental cost accounting systems: a case study*, International Journal Business and Systems Research, Vol.4, No.2, p186-208

7. UNDSO (2001), *Environmental management accounting, procedures and principles*, United Nations Division for Sustainable Development, Retrieved from <http://un.org>