

Kiểm toán môi trường: Bản chất và quy trình cơ bản

 **TS. Phạm Quang Huy***

Nhận: 27/2/2020

Biên tập: 10/3/2020

Duyệt đăng: 25/3/2020

Cùng với các hoạt động sinh hoạt của người dân thì quá trình sản xuất - kinh doanh của các doanh nghiệp đều có những tác động đến môi trường, làm cho môi trường ngày càng trở nên bị ô nhiễm và khó cải tạo hồi phục. Kiểm toán môi trường được đánh giá là một trong những công cụ giúp các tổ chức nâng cao hơn nữa kết quả hoạt động của đơn vị mình một cách bền vững nhất. Bằng phương pháp tổng hợp và phân tích các tài liệu, nghiên cứu đã cung cấp một bức tranh cơ bản về thế nào là kiểm toán môi trường, 3 nhóm lợi ích đạt được cùng với 7 bước chung của quy trình mà kiểm toán viên thực hiện.

Từ khóa: Kiểm toán môi trường, môi trường, trách nhiệm xã hội, doanh nghiệp

Abstract

In fact, along with the activities of individuals, the production and business processes of businesses have an impact on the environment, making the environment increasingly polluted and difficult rehabilitation. One of the most important methods is the environmental audit and it is evaluated as a tool to help organizations to further improve the performance at their units in the most sustainable way. By synthesizing and analyzing documents, the study provides a basic picture of what an environmental audit is, three groups of benefit achieved along with 7 general steps of process that the actual auditors have conducted.

Keyword: enterprise, environment, environmental auditing, social responsibility

(Nguyễn Thị Ngọc Ánh & Lê Thị Nhung, 2011).

Câu hỏi đặt ra chính là KTMT sẽ là một bộ phận của DN để thực hiện kiểm tra các hoạt động có liên quan đến môi trường, hay đây là một hoạt động của những công ty kiểm toán độc lập nhằm kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động môi trường do các công ty vận hành. Hầu hết các nghiên cứu trước đây đã công bố chủ yếu nhấn mạnh đến thách thức, trở ngại hay thuận lợi khi áp dụng loại kiểm toán này. Các nghiên cứu khác thì tìm hiểu về kinh nghiệm áp dụng ở các quốc gia và rút ra bài học cho Việt Nam. Như vậy, xét về bản chất, khái niệm và quy trình kiểm toán là những điều cần phải được làm rõ trong bài viết này nhằm bổ sung thêm một phần cơ sở lý luận quan trọng liên quan đến KTMT.

2. Thế nào là KTMT?

Trong bối cảnh của tiêu chuẩn Chất lượng ISO 14000 thì KTMT được hiểu là một quy trình xác minh có hệ thống và được ghi thành văn bản, bao gồm thu thập và đánh giá một cách khách quan các bằng chứng kiểm toán để xác định các hoạt động, sự kiện, điều kiện, hệ thống quản lý hoặc thông tin về các vấn đề này có phù hợp với tiêu chí kiểm toán hay không và truyền đạt

đó chính là môi trường. Tuy nhiên, trong quá trình vận hành kinh doanh, các doanh nghiệp (DN) đôi khi vô ý hoặc cố tình có những hành vi gây hủy hoại môi trường và điều này sẽ đem lại hậu quả lớn cho xã hội. Từ đó, việc kiểm toán môi trường (KTMT) được xem là một công cụ hiệu quả để có thể giảm thiểu hoặc ngăn ngừa được quá trình tác động đến môi trường

1. Giới thiệu

Ô nhiễm môi trường đang là vấn đề mang tính thời sự cấp bách và luôn nhận được sự quan tâm của chính phủ các nước, cũng như các tổ chức quốc tế trong việc giải quyết triệt để khi hướng đến một nền công nghiệp phát triển trên toàn cầu (Lê Hoàng Lan, 2018). Sự phát triển nhanh của xã hội tất yếu sẽ dẫn đến sự ô nhiễm mà một trong những loại ô nhiễm có tác động đến sự sống của con người,

* Khoa Kế toán - Trường Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh

kết quả của quá trình liên quan đến môi trường này (Nacanieli, 2009).

Viện Thương mại quốc tế nêu ra khái niệm về KTMT, theo đó, KTMT được hiểu là một công cụ quản lý bao gồm sự ghi chép một cách khách quan, công khai quá trình công tác tổ chức liên quan đến môi trường, sự vận hành của các thiết bị, cơ sở vật chất với mục đích quản lý môi trường bằng cách trợ giúp quản lý, kiểm soát các hoạt động và đánh giá sự tuân thủ các chính sách của công ty; trong đó, phải kể đến sự kỷ luật tuân thủ theo các tiêu chuẩn môi trường (Huang, 2011).

Đối với các nước phát triển thì công việc KTMT thường được thực hiện trên cơ sở thường xuyên hoặc định kỳ. Để đánh giá thường xuyên hơn thì nhiệm vụ này có thể phù hợp tại bất kỳ cơ sở nào được nhằm mục tiêu cho các cuộc kiểm toán liên bang, tiểu bang, tỉnh hoặc địa phương thường xuyên hơn hoặc đã được đưa ra một thông báo vi phạm về môi trường, hoặc phải tuân thủ theo một số hình thức tiến hành thi hành án kể từ lần đánh giá cuối cùng.

Tóm lại, có thể khẳng định rằng, KTMT là công việc nhằm hướng đến việc cung cấp thông tin liên quan đến quá trình hoạt động có sự kết nối với môi trường của một công ty; trong đó bao gồm các vấn đề về môi trường trong quá trình đưa ra các quyết định sản xuất - kinh doanh.

3. Mục tiêu và ý nghĩa của KTMT

KTMT sẽ giúp xác định rằng DN của bạn đạt được mức độ tuân thủ các quy định luật pháp và quy định về môi trường tốt như thế nào. KTMT có thể được thực hiện vì nhiều lý do (Phạm Đức Hiếu, 2008). Kiểm toán có thể liên quan đến kiểm toán tuân thủ theo hướng vô cùng nghiêm ngặt, trong đó các hoạt động của cơ sở được xem xét

theo các yêu cầu lập pháp hoặc là một phần của hệ thống quản lý của công ty để đảm bảo thực hiện tốt nhất về môi trường (Ruth, 2010). Khi đề cập đến quá trình vận hành của các công ty hiện nay, bên cạnh những công việc sản xuất - kinh doanh thông thường thì sẽ phát sinh các hành vi dẫn đến các khoản mục trong kế toán có yếu tố thuộc về môi trường, chẳng hạn như:

Một loạt các vấn đề môi trường hoặc tập trung vào một khía cạnh cụ thể như giấy phép liên quan đến khai thác không khí, sức gió hoặc sử dụng nguồn nước cho hoạt động kinh doanh.

Trong hoạt động có gồm những khoản mục về loại nợ tiềm tàng đáng kể, mà những khoản mục này có thể do DN tác động vào môi trường, dẫn đến các khoản kiện tụng.

Những tài sản sử dụng trong kinh doanh có tính chất thay đổi theo điều kiện kinh tế xã hội và có tác động trực tiếp hoặc gián tiếp đến môi trường như đồ nhựa, đất, thủy tinh, đồ gỗ, nguyên liệu thép, kim loại hoặc cao su,...

Và có thể thấy rằng, những khoản trên đều có yếu tố về môi trường và tất nhiên điều này liên quan mật thiết đến công tác kiểm toán (Nguyễn Tuấn Trung, 2008). Do đó, kiểm toán viên cần thiết phải có hiểu biết, kinh nghiệm và hoàn toàn thông thạo với các yêu cầu KTMT liên quan đến những khoản có tính chất đặc biệt như ví dụ trên, chứ không đơn giản như tài sản thông thường hay nợ phải trả thương mại.

Ngoài ra, tất cả các nghiên cứu đều khẳng định rằng, kiểm toán luôn là một công cụ kinh doanh quan trọng nhằm cung cấp một sự tin cậy cho người sử dụng thông tin kế toán do đơn vị cung cấp (Phạm Thị Việt Anh, 2015). Tuy nhiên, đó chỉ là những yêu cầu trước đây (Giang Thị Xuyên, 2011). Trong

giai đoạn phát triển mạnh mẽ của nền kinh tế và việc tác động vào môi trường ngày càng lớn như hiện nay, thậm chí kiểm toán còn cần phải có nhiều động lực hơn để thực hiện KTMT, đặc biệt là trong các ngành có tính chất tổng hợp. Với nhận thức ngày càng tăng về nhu cầu bảo vệ môi trường, một số lĩnh vực thuộc ngành công nghiệp tổng hợp sẽ cần phải phụ thuộc ngày càng nhiều vào loại hình KTMT còn khá mới mẻ này.

Như vậy, có thể thấy rằng, mục đích chính của KTMT là hướng đến đảm bảo tuân thủ với các cơ quan quản lý cũng như xác định và đánh giá các khoản nợ, rủi ro và mối nguy hiểm tiềm ẩn đối với công ty khi có tác động đến môi trường, đặc biệt những công ty có hoạt động với các DN hay tổ chức quốc tế. Điều này sẽ giúp đánh giá khả năng tồn tại của một hoạt động với việc bao gồm các chi phí liên quan đến việc giảm rủi ro môi trường và nợ phải trả ở mức chấp nhận được. Nhìn chung, lợi ích của một chương trình kiểm toán thành công có thể được phân loại là cải thiện tình hình tài chính của công ty, tình trạng tuân thủ và quan hệ của các bên liên quan. Cụ thể, nếu việc KTMT được thực thi tốt với một chương trình và quy trình chuẩn mực trong DN thì sẽ đem lại các nhóm lợi ích sau đây:

Ý nghĩa về phương diện tài chính

- Các khoản chi phí phạt sẽ không phát sinh bởi các cơ quan quản lý do những tác động tiêu cực hoặc không thể hồi phục đối với môi trường.

- Ban lãnh đạo đơn vị có thể có đầy đủ cơ sở để xác định các vấn đề không tuân thủ sớm hơn cho phép lập kế hoạch tài chính một cách chủ động.

- Nếu như công ty đã phát sinh những hoạt động có tác động đến môi trường thì kiểm toán có thể ghi

nhận và những hành động khắc phục sẽ giúp cho đơn vị giảm thiểu chi phí.

- Khi hiểu biết địa điểm, bộ phận hay chức năng nào tác động đến môi trường từ kết quả kiểm toán thì sẽ có cơ hội giảm thiểu các chất thải được nhận ra, dẫn đến giảm chi phí vận hành.

Ý nghĩa về phương diện tuân thủ

- Đối với DN thì tính tuân thủ pháp luật là một trong ba mục tiêu quan trọng của kiểm soát nội bộ. Do đó, nếu có sự kiểm soát với môi trường từ kết quả của kiểm toán thì công ty sẽ giảm thiểu các hành động thực thi của cơ quan và giảm thiểu những hình phạt có thể phát sinh từ việc vi phạm pháp luật.

- Nhân sự giữ vai trò quan trọng trong DN và nếu phát sinh bất kỳ hành động nào trong khi làm việc ở những vị trí khác nhau nguy hại cho môi trường và đã được ghi nhận trong báo cáo kiểm toán; qua đó sẽ giúp nâng cao nhận thức của nhân viên về các tiêu chuẩn và trách nhiệm môi trường có liên quan.

Ý nghĩa về mối quan hệ với cộng đồng và các bên có liên quan

- Công ty có thực hiện công việc KTMT sẽ giúp cải thiện quan hệ giữa đội ngũ công nhân viên trong cùng đơn vị và tăng niềm tin cho xã hội, vì DN đã có ý thức trách nhiệm đối với toàn cộng đồng.

- Việc quan tâm đến khía cạnh môi trường là một trong những hoạt động được tất cả các tổ chức trên toàn thế giới đánh giá cao, trong tổng thể các nội dung thuộc về phạm trù trách nhiệm xã hội của DN. Do đó, kết quả KTMT được công bố sẽ chính là công cụ cải thiện hình ảnh cộng đồng của chính công ty.

- Giá trị công ty thể hiện trên báo cáo tài chính được các nhà đầu tư quan tâm khi có KTMT, từ đó giá trị lợi thế thương mại sẽ gia tăng khi

có quá trình đầu tư, liên kết, liên doanh hay mua bán sáp nhập.

- Nhà đầu tư bên ngoài sẽ có sự quan tâm đến những công ty có chương trình quản lý môi trường lành mạnh bên cạnh sức khỏe tài chính được thể hiện trên hệ thống báo cáo tài chính DN.

Với hàng loạt ý nghĩa và lợi ích mang lại theo 3 nhóm trên được viết tắt là FCR thì các DN hoàn toàn có thể tin tưởng và cần thiết phải dành sự quan tâm đặc biệt đến kiểm toán lĩnh vực môi trường, nhằm đem lại những giá trị riêng biệt cho sự phát triển của chính công ty mình.

4. Quy trình KTMT cơ bản

Việc kiểm toán phải được thực hiện theo tiêu chuẩn ISO 14011 về quy trình KTMT bao gồm cuộc họp ban đầu, kiểm tra chi tiết, phỏng vấn, đánh giá tài liệu cũng như cuộc họp kín với ban quản lý nhà máy (Snežana, Luka, & Dejan, 2017). Phần kế tiếp của nghiên cứu sẽ trình bày một quy trình cơ bản trong nội dung của KTMT tại DN theo các bước sau:

Bước 1: Xây dựng kế hoạch kiểm toán và xác định phạm vi của quá trình kiểm toán. Theo đó, một hoạt động tổng hợp muốn thực hiện KTMT phải có ý tưởng rõ ràng về đối tượng và mục tiêu của kiểm toán và các bước cần thiết để đạt được chúng. Nó phải được quyết định nếu là kiểm toán một phần hoặc có thể nó chính là cuộc kiểm toán toàn diện. Chẳng hạn như giấy phép liên quan đến việc tác động đến không khí sẽ được đánh giá một phần trong một bộ phận sản xuất hay toàn bộ tài sản phải kiểm toán. Từ đó, trong bước đầu tiên này thì quy mô kiểm toán nên được điều chỉnh theo nhu cầu của nhà điều hành hoặc dựa vào nguồn lực có sẵn.

Bước 2: Quản lý rủi ro của KTMT

- Một phần quan trọng của quy trình KTMT là đảm bảo sự hỗ trợ

và cam kết của ban quản trị DN. Khi các trường hợp không tuân thủ được xác định, quản lý phải được cam kết thực hiện hành động khắc phục. Mặt khác, nếu ban quản lý có tác động nguy hiểm đến kiến thức một vấn đề về môi trường nhưng lại không có giải pháp khắc phục nó thì bản thân họ có thể ở vị trí không được thuận lợi hơn trong quá trình đánh giá rủi ro và có khả năng liên quan đến trách nhiệm hình sự hơn nếu vấn đề cụ thể về môi trường đó là chủ đề đánh giá quan trọng của cơ quan quản lý.

- Mặc dù KTMT là một yêu cầu thực tiễn tốt nhất được các tổ chức, cơ quan khuyến nghị, nhưng cần lưu ý rằng bất kỳ DN nào khi mà thực hiện KTMT đều có thể rủi ro khi công khai kết quả, bởi vì các luật phức tạp liên quan đến tính chất bảo mật. Trên thực tế thì, không có gì đảm bảo rằng tính bảo mật đối với các cổng thông tin của công ty về những tác động đến môi trường đã được phát hiện thì có thể được duy trì. Cần phải nhận ra rằng, việc phát hiện thông tin thông qua kiểm toán tuân thủ có thể bắt đầu nghĩa vụ báo cáo theo luật môi trường hoặc nghĩa vụ tiết lộ, công bố theo luật chứng khoán của chính quốc gia đó. Do đó, rủi ro khi KTMT xuất phát từ thông tin về tính cam kết và phải công bố. Nếu như không làm như vậy, có thể khiến cho cả DN lẫn nhân viên sẽ bị phạt tiền hoặc bị phạt ở một mức độ khác. Một nhà điều hành nên tham khảo ý kiến với hội đồng pháp lý của họ hay phòng pháp chế về bất kỳ vấn đề cụ thể nào gắn đến rủi ro về môi trường.

Bước 3: Xác định các mục tiêu thực hiện. Đi vào giai đoạn nhận diện mục tiêu thực thi công việc kiểm toán thì kiểm toán viên sẽ có năm mục tiêu thường được xác định đối với công việc KTMT, bao gồm: (i) Xác minh sự tuân thủ luật pháp và quy định; (ii) Đánh giá

chính sách nội bộ và tuân thủ thủ tục; (iii) Sự điều tra; (iv) Xác định cơ hội cải tiến; (v) Quá trình lập báo cáo về môi trường. Kết quả của các mục tiêu này nên được tóm tắt trong một báo cáo KTMT để ban lãnh đạo và các đối tượng có liên quan được tham khảo.

Bước 4: Xác minh sự tuân thủ luật pháp và quy định. Việc nhận diện này được kiểm toán viên thực hiện thông qua hai công việc:

- *Rà soát quy định:* Công việc này đòi hỏi phải xem xét lại các luật và quy định về môi trường, điều chỉnh các khía cạnh khác nhau trong DN sẽ được tập trung giải quyết trong quá trình kiểm toán. Xét một cách tổng quát, có ba cấp độ kiểm soát quy định, bao gồm liên bang, tiểu bang và địa phương hay cấp chính quyền của một khu vực. Các quy định của địa phương có xu hướng nghiêm ngặt nhất và có thể được ban hành bởi các thôn hay thị xã, thành phố nhỏ, thị trấn, quận hoặc các cấp khác. Đôi khi, một cơ quan quản lý của tiểu bang hoặc liên bang có thể yêu cầu một cơ quan quản lý chính sách ở cấp địa phương.

- *Xem xét hồ sơ:* Một đánh giá thật cẩn thận và kỹ lưỡng của tất cả các công ty và bất kỳ hồ sơ đại lý/chi nhánh có sẵn nên tuân theo một quy trình xem xét quy định. Quá trình xem xét hồ sơ cung cấp một lịch sử môi trường của địa điểm/vị trí có thể giảm đáng kể thời gian cần thiết cho việc điều tra vị trí nếu các khu vực có vấn đề cụ thể có thể bị cô lập. Có thể lấy một số ví dụ về các loại hồ sơ cần thiết xem xét trong quá trình này như: giấy phép không khí và tài liệu liên quan đến tình trạng tuân thủ giấy phép, kế hoạch phòng ngừa ô nhiễm; bản đồ địa hình và ảnh chụp từ trên không.

Bước 5: Đánh giá chính sách nội bộ và sự phù hợp về tuân thủ. Các chính sách và thủ tục nội bộ được đưa ra bởi ban quản lý cần được đánh giá sự phù hợp. Các chương trình này có thể bao gồm các mục như quy trình kiểm soát bụi, quản lý năng lượng, quản lý nước, giảm tiếng ồn, công khai thông tin về môi trường và nhiều hơn nữa. Mặc dù các chương trình như thế này tồn tại trên giấy, việc kiểm toán là cần thiết để đảm bảo rằng các chương trình được tích cực tuân theo và tài liệu cần thiết có sẵn cũng như các chương trình đã hoàn tất.

Bước 6: Xác định cơ hội cải tiến. Cải thiện hiệu suất môi trường chung của DN cũng có thể được đưa vào như một phần của cuộc kiểm toán.

Bước 7: Báo cáo. Sau khi hoàn thành điều tra địa điểm, nhóm kiểm toán sẽ lập một báo cáo ghi lại các phát hiện và khuyến nghị của mình. Báo cáo phải được kèm theo thông tin như hỗ trợ dữ liệu phòng thí nghiệm, bản đồ, bản vẽ hay các hình ảnh.

5. Kết luận

Hoạt động sản xuất - kinh doanh của các DN hầu như đều gây ảnh hưởng đến môi trường xung quanh. Điều này dẫn đến, các tổ chức thế giới yêu cầu bên cạnh mục tiêu lợi nhuận đạt được thì ban lãnh đạo công ty cũng cần phải quan tâm đến bảo vệ môi trường như là một trách nhiệm đối với xã hội. Vấn đề đặt ra ở đây chính là, DN cần có sự hiểu những nét cơ bản nhất về KTMT cũng như quy trình chung.

Bài viết này đã cho thấy rằng, KTMT chính là công cụ phục vụ cho công việc quản trị điều hành, bao gồm một quy trình kiểm tra, xác nhận và đánh giá có tính hệ thống, định kỳ và khách quan mà

những nội dung này được quy trình hóa và được văn bản hóa, qua đó cung cấp hàng loạt thông tin về môi trường cũng như quy cách và việc làm thế nào để tổ chức thực hiện môi trường, quản lý môi trường và trang thiết bị môi trường hoạt động tốt, hy vọng sẽ đem lại thông tin hữu ích cho DN. ■

Tài liệu tham khảo

- Giang Thị Xuyên (2011). Trao đổi ý kiến về KTMT. *Tạp chí Kiểm toán*, số 4/2011.
- Huang, R (2011). *Environmental Auditing: An Informationized Regulatory Tool of Carbon Emission Reduction. Energy Procedia*, volume 5, pp. 6-14.
- Lê Hoàng Lan (2018). KTMT vì sự phát triển bền vững. *Tạp chí Môi trường*, Số 9.
- Nacanieli, R (2009). What motivates environmental auditing?. *Pacific Accounting Review*, 21(3), pp. 304 – 318.
- Nguyễn Thị Ngọc Ánh & Lê Thị Nhung (2011). KTMT và quản lý sinh thái - Một số thuận lợi, khó khăn của DN Việt Nam trong triển khai thực hiện. *Tạp chí Môi trường*, Số 2/2017.
- Nguyễn Tuấn Trung (2008). KTMT và những thách thức đặt ra đối với Kiểm toán Nhà nước Việt Nam. *Tạp chí Nghiên cứu Khoa học Kiểm toán*, Số 07-04/2008, trang 19-23.
- Phạm Đức Hiếu (2008). Kế toán môi trường: Một góc nhìn từ khía cạnh trách nhiệm xã hội của tổ chức. *Tạp chí Khoa học Thương mại*, số 24. 06/2008, trang 33 – 37.
- Phạm Thị Việt Anh (2015). *Kiểm toán tác động môi trường - kinh nghiệm quốc tế và khả năng ứng dụng ở Việt Nam. Tạp chí Khoa học Tự nhiên và Công nghệ*, Tập 31, Số 2S.
- Ruth, H (2010). *Environmental Auditing: Concepts, Methods and Developments. International Journal of Auditing*, 2(1), pp. 71-85.
- Snežana, L., Luka, L. & Dejan, J (2017). *Environmental audit for environmental improvement and protection. Economic Themes*, 55(4), pp. 521-538.