

Kế toán tài chính môi trường tại các doanh nghiệp niêm yết: Thực trạng và giải pháp

 PGS.TS. Nguyễn Khắc Hùng*
Ths. Phạm Thanh Trung*

Nhận: 24/5/2020

Biên tập: 04/6/2020

Duyệt đăng: 15/6/2020

Ô nhiễm môi trường đang là vấn đề cấp bách nghiêm trọng ở nước ta cũng như các nước trên thế giới, cần nhiều giải pháp đồng bộ để giải quyết triệt để thảm họa môi trường trên hành tinh này. Nhiều văn bản pháp luật bảo vệ môi trường ở nước ta đã được ban hành, nhằm ngăn ngừa thảm họa môi trường nhưng chưa thật sự đầy đủ. Bài viết này tập trung vào việc khảo sát và đánh giá thực trạng kế toán tài chính môi trường, công bố thông tin kế toán môi trường trên báo cáo tài chính ở các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay, tham chiếu với các chuẩn mực kế toán và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, đề xuất giải pháp tổ chức thu thập thông tin kế toán môi trường phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam, hướng tới hội nhập với chuẩn mực kế toán và chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

Từ khóa: Môi trường, kế toán tài chính môi trường, Báo cáo tài chính Abstract

Environmental pollution in our country as well as other countries in the world is a serious urgent problem, requiring many synchronous solutions to thoroughly solve environmental disasters on this planet. Many legal documents on environmental protection in our country have been issued to prevent environmental disasters but not really fully. This article focuses on the survey and assessment of the reality of environmental financial accounting, publishing environmental accounting information on the financial statements of Vietnamese enterprises now, referring to the accounting standards and international financial reporting standards, propose solutions to organize the collection of environmental accounting information in accordance with Vietnamese accounting standards, towards integration with international financial reporting standards.

Keywords: Environment, Environmental finance accounting, financial statements

1. Đặt vấn đề

Kế toán môi trường bắt đầu nhận được sự chú ý trong cuộc khủng hoảng năng lượng vào những năm 1970. Đến thập niên 1990, hoạt động bảo vệ môi trường gia tăng mạnh đã đưa kế toán môi trường trở thành ý thức của cả người tiêu dùng và doanh nghiệp (DN). Các vấn đề môi trường ngày càng vượt ra khỏi biên giới các quốc gia và đặt lên bàn các hội nghị quốc tế những thách

thức nghiêm trọng về sức khỏe con người trên hành tinh này. Do đó, ban hành luật môi trường và tạo môi trường pháp lý để định hướng phát triển và tăng trưởng kinh tế, đảm bảo phát triển bền vững ở các quốc gia trên toàn thế giới ngày càng được quan tâm. Việt Nam không nằm ngoài xu hướng đó.

Khi toàn cầu hóa tài chính diễn ra, các chuẩn mực báo cáo tài chính (BCTC) và kiểm toán tài chính quốc tế đang trở thành công cụ quan trọng của hội nhập. Các nhà lãnh đạo G20 đã cố gắng thúc đẩy việc thực hiện “Chuẩn mực BCTC quốc tế” (IFRS) trên phạm vi toàn cầu. Để hội nhập toàn diện trong xu hướng toàn cầu hóa, chuẩn bị cho việc áp dụng đầy đủ các chuẩn mực quốc tế, ngay từ bây giờ trong điều kiện của “Chuẩn mực Kế toán Việt Nam” (VAS) hiện nay, nghiên cứu thực trạng ghi chép kế toán môi trường nói chung và kế toán tài chính môi trường nói riêng ở các DN Việt Nam nhằm đảm bảo cho việc hội nhập quốc tế, bảo vệ môi trường và phát triển bền vững là rất cần thiết.

Nghiên cứu này được thực hiện nhằm mục đích đánh giá thực trạng mức độ công bố thông tin kế toán môi trường hiện nay và đề xuất một số khuyến nghị định hướng xây dựng phát triển kế toán tài chính môi trường ở Việt Nam.

Bài viết chủ yếu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính, thu thập thông tin thứ cấp và phân tích, đánh giá. Dữ liệu thứ cấp bao gồm các tài liệu, các công trình nghiên cứu khoa học trước, các BCTC, báo cáo thường niên của DN niêm yết. Mẫu nghiên cứu gồm: Khảo sát tất cả các

*** Đại học Sài Gòn**

DN niêm yết có yếu tố sản xuất trên 2 sản chứng khoán, ngoại trừ các DN thương mại dịch vụ ít có tác động đến môi trường. Nhóm tác giả tập trung vào nhận diện các khoản phát sinh trong hoạt động môi trường, tiến hành khảo sát thực trạng phát sinh kế toán môi trường ở các DN hiện nay, đối chiếu với chuẩn mực kế toán Việt Nam, tham khảo chuẩn mực kế toán quốc tế để tìm giải pháp thúc đẩy sự phát triển kế toán tài chính môi trường trong điều kiện chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay.

2. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

2.1 Thực trạng kế toán các loại tài sản môi trường ở các DN Việt Nam hiện nay

2.1.1 Tài sản môi trường

Trên BCTC các DN Việt Nam, TSCĐ hữu hình dùng cho hoạt động bảo vệ môi trường thường không được tách ra thành một loại riêng mà được xếp chung vào các tài sản dùng cho sản xuất kinh doanh, được phân loại theo các tài khoản cấp 2 trên hệ thống tài khoản kế toán thống nhất. Các DN đã vận dụng hệ thống tài khoản thống nhất để phản ánh các TSCĐ hữu hình, nhưng không chi tiết phản ánh riêng TSCĐ môi trường trên BCTC.

Khác với TSCĐ hữu hình, trên thuyết minh BCTC của các DN, TSCĐ vô hình môi trường thường phát sinh trong các DN khai khoáng, các “quyền khai thác” được phản ánh thành các khoản mục riêng biệt. Trong quá trình đầu tư xây dựng các TSCĐ môi trường, có thể phát sinh chi phí xây dựng cơ bản dở dang.

Ngoài ra, qua khảo sát, còn cho thấy tài sản môi trường ở các DN Việt Nam bao gồm các khoản ứng trả trước và các khoản ký quỹ ký cược dài hạn liên quan đến khai thác mỏ, phục hồi mỏ. Số liệu liên quan đến tài sản môi trường hầu hết chỉ được trình bày trong thuyết minh BCTC (Bảng 1).

2.1.2 Nợ phải trả và dự phòng phải trả môi trường

Quá trình hình thành tài sản cũng đồng thời với quá trình hình thành các khoản nợ. Các khoản nợ nhà cung cấp, nợ thuế phản ánh tương tự như các khoản nợ trong quá trình mua bán sản phẩm, hàng hóa và không được chi tiết trong thuyết minh BCTC. Tuy nhiên, các khoản nợ tiềm tàng và dự phòng phải trả môi trường lại được chi tiết thành các khoản mục riêng biệt, chứng tỏ các DN đã có vận dụng

chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành để ghi chép các khoản nợ và dự phòng phải trả. Chuẩn mực Kế toán VAS 18 có quy định những nguyên tắc chung trong việc lập dự phòng và Thông tư 21/2006/TT-BTC, ngày 20/03/2006, hướng dẫn thực hiện chuẩn mực có quy định các nội dung dự phòng chưa có hướng dẫn về dự phòng môi trường. Sau đó, Thông tư 86/2016/TT-BTC, ngày 20/6/2016 hướng dẫn lập dự phòng cho các rủi ro, bồi thường thiệt hại về môi trường. Vì thế, chưa

Bảng 1: Số lượng DN có công bố khoản mục Tài sản môi trường

	Khai khoáng, Dầu khí	Nhựa, Bao bì, Thực phẩm	Dược, Y tế, Hóa chất, Cao su	Thép, SXKD	VLXD, năng lượng điện	Khác
1. TSCĐ hữu hình:						
Tài sản khai khoáng: Chi phí phục hồi mỏ	5					
Hệ thống xử lý nước thải, chất thải, xử lý nước	11	6	9	5		
2. TSCĐ vô hình:						
Quyền sử dụng đất	50	44	29	48	18	9
Quyền khai thác mỏ	19					
Quyền khai thác tài nguyên nước khoáng	13	8	7	5	5	
3. Chi phí XDCBDD:						
Chi phí đền bù, san lấp mặt bằng	14	9				
Chi phí bồi thường đất hoa màu	14	8	6	13	5	3
Chi phí xây dựng mỏ dở dang, chưa khai thác	11					
Công trình xây dựng sửa chữa hệ thống xử lý nước thải, chất thải	10	3	5	2		
4. Chi phí trả trước ngắn hạn và dài hạn:						
Chi phí bồi thường nông nghiệp, hoa màu	12	7	6	11	3	3
Chi phí mỏ đá chờ phân bổ, chi phí phục vụ khai thác mỏ	28					
5. Ký quỹ ký cược dài hạn:						
Tiền ký quỹ phục hồi môi trường	13			11	2	

Bảng 2: Số lượng DN có công bố khoản mục Nợ phải trả và dự phòng phải trả MT

	Khai khoáng, Dầu khí	Nhựa, Bao bì, Thực phẩm	Dược, Y tế, Hóa chất, Cao su	Thép, SXKD	VLXD, năng lượng điện	Khác
1. Dự phòng phải trả ngắn hạn và dài hạn:						
Dự phòng rủi ro, bồi thường thiệt hại về môi trường, phục hồi môi trường và cấp quyền khai thác	27	8	9	14	5	3
2. Chi phí phải trả ngắn hạn và dài hạn:						
Phải trả tiền cấp quyền khai thác khoáng sản nước	18	9	10	8	5	

(Nguồn: Nhóm tác giả khảo sát)

có sự thống nhất trong trình bày trích lập dự phòng ở các DN, mỗi DN trình bày dự phòng môi trường theo cách riêng của mình (Bảng 2, trang 27).

2.1.3 Chi phí và thu nhập môi trường

+ Chi phí môi trường: Hiện nay, trong quá trình hoạt động sản xuất - kinh doanh, chi phí môi trường nếu có phát sinh được DN tính vào chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng hoặc chi phí quản lý DN. Chưa có sự hướng dẫn về việc ghi chép chi phí môi trường trong các DN, do đó chúng chưa được ghi chép thành khoản mục chi phí chi phí môi trường riêng biệt một cách đầy đủ trong chi phí sản xuất chung và chi phí bán hàng và quản lý DN.

Thực tế, chi phí môi trường phát sinh liên quan rất nhiều khoản mục, nhưng trên thuyết minh BCTC, qua khảo sát thường chỉ xuất hiện các khoản mục sau (Bảng 3):

Thật ra, chi phí môi trường còn phát sinh ở nhiều khoản chi phí khác nhưng chưa quy định phản ánh thành khoản mục riêng như: Chi phí khấu hao tài sản môi trường, chi phí thiết bị chuyên dụng cho hoạt động môi trường, chi phí vệ sinh môi trường, chi phí xử lý chất thải môi trường (nước, bụi, chất thải rắn, ...). Trong thực tế, các chi phí này đã được phản ánh chung theo cách phân loại chi phí chung trong hệ thống tài khoản thống nhất và BCTC hiện nay.

+ Thu nhập môi trường: Về mặt lý luận, thu nhập môi trường có nhiều loại khác nhau nhưng trong thực tế quá trình hoạt động kinh doanh, các DN phát sinh các khoản thu nhập môi trường rất ít, phổ biến nhất là thu nhập bán phế liệu, phế phẩm. Thu nhập môi trường chưa được ghi nhận thành khoản mục riêng biệt mà được phản ánh chung vào các khoản thu nhập khác được quy định trong hệ thống tài khoản thống nhất. Do đó, rất khó nhận diện thu nhập môi trường trên

BCTC. Qua khảo sát thu nhập môi trường của các DN niêm yết, ta thu được kết quả như Bảng 4.

2.2. Thảo luận

BCTC môi trường hiện nay có nhiều điểm tương đồng giữa các quốc gia, nhưng cũng có nhiều khác biệt do mỗi quốc gia có hoàn cảnh kinh tế xã hội và pháp lý khác nhau, nhu cầu của những người sử dụng BCTC cũng khác nhau. Trong khi chuẩn mực kế toán quốc gia chưa quy định cụ thể việc ghi nhận thông tin tài chính môi trường phát sinh ở các DN thì việc vận dụng chuẩn mực kế toán quốc gia, đối chiếu với chuẩn mực quốc tế về kế toán và kiểm toán BCTC trong giai đoạn hiện nay, để phản ánh các hoạt động môi trường là cần thiết.

2.2.1 Vận dụng chuẩn mực chung để BCTC môi trường

Các VAS hiện nay không quy định cụ thể việc phản ánh riêng biệt tình hình tài chính môi trường. Đó là lý do tại sao hiện nay rất ít các

DN phản ánh hoạt động tài chính môi trường trên BCTC như số liệu thống kê trên các bảng khảo sát ở các phần trên đã trình bày.

Quy định chung của chuẩn mực VAS 01 có ghi: “Chuẩn mực này không thay thế các chuẩn mực kế toán cụ thể. Khi thực hiện thì căn cứ vào chuẩn mực kế toán cụ thể. Trong trường hợp chuẩn mực kế toán cụ thể chưa quy định thì thực hiện theo chuẩn mực chung”. Như vậy, các DN có thể ghi nhận thông tin tài chính môi trường về tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí môi trường trên sổ sách và trình bày trong BCTC hoặc thuyết minh BCTC thành những khoản mục riêng biệt mà không làm thay đổi, ảnh hưởng nội dung các chuẩn mực đã ban hành.

Vận dụng tính trọng yếu (đoạn 9) của VAS 01, thông tin môi trường có thể chưa đủ độ lớn nhưng vì tính chất quan trọng của nó, các DN có thể trình bày thông tin môi trường

Bảng 3: Số lượng DN có công bố khoản mục Chi phí môi trường

	Khai khoáng, Dầu khí	Nhựa, Bao bì, Thực phẩm	Dược, Y tế, Hóa chất, Cao su	Thép, SXKD	VLXD, năng lượng điện	Khác
1. Chi phí về môi trường:						
Chi phí thuê và lệ phí tài nguyên môi trường	55	58	35	51	59	35
Chi phí thuê bảo vệ môi trường				17	13	
Chi phí dự phòng rủi ro, bồi thường thiệt hại môi trường	10	11	5	15		3
Các khoản phạt liên quan đến môi trường			6	7		4

Bảng 4: Số lượng DN có công bố khoản mục Thu nhập môi trường

	Khai khoáng, Dầu khí	Nhựa, Bao bì, Thực phẩm	Dược, Y tế, Hóa chất, Cao su	Thép, SXKD	VLXD, năng lượng điện	Khác
2. Thu nhập về môi trường:						
Thu nhập từ việc bán phế liệu, phế phẩm			5		18	10
Thu từ bán điện, nước, cung cấp dịch vụ						7
Thu từ bán sản phẩm tái sản xuất chất thải, rác thải		8		12		3

(Nguồn: Nhóm tác giả khảo sát)

trên BCTC, trình bày cả thông tin tài chính và phi tài chính. Điều này cũng phù hợp với chuẩn mực kế toán và BCTC quốc tế, cũng như phù hợp với mong muốn của các quốc gia phát triển trên toàn thế giới đã kêu gọi thực hiện chuẩn mực kế toán toàn cầu.

2.2.2. Trình bày tài sản môi trường trên BCTC

DN cần chi tiết riêng biệt tài sản môi trường trên BCTC, bao gồm cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình. Nó phản ánh quy mô đầu tư cho hoạt động môi trường, hiện thực hóa các cam kết bảo vệ môi trường của DN. Sự cam kết không chỉ bằng mô tả các hoạt động bảo vệ môi trường, mà cụ thể bằng chính sách đầu tư cho môi trường và mức độ đầu tư bằng tiền có thể kiểm toán được. Để thực hiện giải pháp này, DN cần chi tiết chỉ tiêu kế toán tài chính môi trường. Việc quy định chi tiết chỉ tiêu kế toán tài chính môi trường trong thuyết minh BCTC không ảnh hưởng đến nguyên tắc ghi chép của các chuẩn mực kế toán hiện hành.

2.2.3. Ghi nhận nợ phải trả và dự phòng phải trả môi trường

Cần sự thống nhất trong trình bày các chỉ tiêu liên quan dự phòng và các khoản nợ về môi trường. Chuẩn mực cần quy định rõ ràng trường hợp ước tính đáng tin cậy. Cụ thể, VAS đòi hỏi một khoản dự phòng phải trả thỏa 3 điều kiện: 1. DN có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra; 2. Có thể xảy ra sự giảm sút về những lợi ích kinh tế dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; 3. Giá trị nghĩa vụ nợ đó được ước tính đáng tin cậy. Các khoản dự phòng môi trường hiện nay ở các DN đều thỏa 2 điều kiện 1 và 2 trong chuẩn mực. Nhưng điều kiện thứ 3 để lập dự phòng là khó thực hiện. Bởi vì các rủi ro, sự cố môi trường nằm trong các sự kiện rất khó ước tính.

Trong chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 37 “Quy định nợ phải trả và các khoản dự phòng phải trả” có lưu ý, chỉ trong những trường hợp cực kỳ hiếm, ước tính đáng tin cậy sẽ không thể thực hiện được. Trong tình huống rủi ro, sự cố môi trường thuộc tình huống khó ước tính một cách đáng tin cậy. Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 86/2016/TT-BTC ngày 20/6/2016 cho phép trích lập theo tỷ lệ trên doanh thu thuần như đã trình bày ở phần trên. Các DN chủ động lập dự phòng nhưng phải thực hiện theo nguyên tắc thận trọng. “Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn” (VAS 01). “Thận trọng là bao gồm một mức độ cẩn trọng trong việc thực hiện các đánh giá cần thiết trong việc đưa ra các ước lượng cần thiết trong các điều kiện không chắc chắn, để tài sản hoặc thu nhập không bị cường điệu và các khoản nợ hoặc chi phí không được quan tâm đúng mức” (IAS 01).

2.2.4. Trình bày chi phí và thu nhập môi trường trên BCTC

Căn cứ mức độ ảnh hưởng môi trường trên báo cáo tác động môi trường (theo Luật Bảo vệ môi trường), căn cứ báo cáo thường niên về các hoạt động bảo vệ môi trường, căn cứ thu nhập và chi phí DN trên BCTC, các chỉ tiêu định lượng về tài sản, chi phí và thu nhập môi trường là hết sức cần thiết, giúp người đọc đánh giá đúng hoạt động môi trường ở các DN và quan trọng hơn cả là các chỉ tiêu định lượng trên BCTC có thể so sánh được giữa các DN, chứng minh hoạt động bảo vệ môi trường của DN cho các bên có liên quan. Nếu chi phí phải được phản ánh một cách đầy đủ và đáng tin cậy với các hoạt động môi trường cụ thể và số liệu có thể kiểm toán được thì thu nhập chứa đựng nhiều lợi ích tiềm tàng khó cân đong đo đếm được.

Nguyên tắc thận trọng trong kế toán yêu cầu chọn giải pháp nào ít có lợi nhất cho tài sản, thừa nhận tất cả các khoản lỗ, kể cả các khoản lỗ tiềm tàng nhưng không hưởng trước bất kỳ khoản lãi nào bao gồm các lợi ích tiềm năng. Bức tranh bảo vệ môi trường sẽ trung thực hơn với BCTC môi trường. BCTC và báo cáo thường niên sẽ bổ sung lẫn nhau phản ánh chân thật các hoạt động bảo vệ môi trường của DN.

2.2.5. Đối với cơ quan Bộ Tài chính

Với cơ quan Bộ Tài chính, cần có văn bản hướng dẫn các DN trình bày Tài sản, Nợ phải trả, Chi phí và Thu nhập môi trường trên thuyết minh BCTC bằng các chỉ tiêu riêng biệt về tài chính và phi tài chính của các hoạt động bảo vệ môi trường. Các chỉ tiêu trên BCTC phải phù hợp với các hoạt động bảo vệ môi trường trên báo cáo thường niên. Có như vậy mới thúc đẩy các DN bảo vệ môi trường và giúp cho những người sử dụng thông tin ra các quyết định phù hợp. ■

Tài liệu tham khảo

[1]. Bộ Tài chính, 2002. Chuẩn mực kế toán.
 [2]. Bộ Tài chính (2016), Thông tư số 86/2016/TT-BTC, ngày 20/6/2016, hướng dẫn một số nội dung về quỹ dự phòng rủi ro, bồi thường thiệt hại về môi trường theo quy định tại nghị định số 19/2015/NĐ-CP ngày 14/02/2015 của chính phủ quy định chi tiết thi hành luật bảo vệ môi trường.
 [3]. Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IAS);
 [4]. Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS);
 [5]. Trần Anh Quang(2019), Kế toán môi trường trong DN sản xuất xi măng Việt Nam hiện nay, Tạp chí Tài chính online- ngày 30/04/2019.
 [6]. Vũ Bích Thủy, 2018. Kế toán môi trường tại các DN Việt Nam trong xu thế đẩy mạnh hội nhập kinh tế quốc tế. Tạp chí Tài chính, số 2018.
 [7]. Bennett, M. and James, P. (1998), The Green Bottom Line: Management accounting for Environmental improvement, Management Accounting New York, 76(10), pp. 20-23.
 [8]. Burrirt, R.L. and Saka, C, 2006. Environmental management accounting applications and eco-efficiency: Case studies from Japan, Journal of Cleaner Production, Vol. 14, No.14, pp. 1262-1275.