**Kế toán môi trường của Mỹ, Nhật Bản –Bài học vận dụng cho kế toán môi trường trong các doanh nghiệp ở Việt Nam**

**Ths. Nguyễn Thị Tấm**

**Khoa Kế toán, Đại học Duy Tân Đà Nẵng**

***Tóm tắt***

*Trong những năm gần đây, thế giới thường xuyên xảy ra các thảm họa tự nhiên nên vấn đề môi trường và bảo vệ môi trường đang trở nên bức thiết mang tính toàn cầu. Việt Nam là quốc gia đang phát triển cũng phải đối mặt với nhiều vấn đề môi trường và bảo vệ môi trường ngày càng trở thành một trong những chính sách rất quan trọng. Tuy nhiên trong hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay nội dung kế toán môi trường trong doanh nghiệp vẫn còn là một khoảng trống chưa được nghiên cứu và đưa ra các quy định hướng dẫn cụ thể. Dựa trên phương pháp nghiên cứu định tính, tác giả bài báo đưa ra những phân tích, đánh giá và bình luận về kế toán môi trường ở một số quốc gia trên thế giới như: Mỹ,Nhật Bản. Trên cơ sở đó đề xuất một số các giải pháp cơ bản cho tổ chức công tác kế toán môi trường trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.*

***Từ khóa*** *: kế toán môi trường, tổ chức công tác kế toán, Việt Nam, bài học*

**1. Lý do nghiên cứu**

Trong bối cảnh toàn cầu hoá, bảo vệ môi trường là đồng nghĩa với việc hạn chế các rủi ro môi trường, thực hiện tốt trách nhiệm xã hội và đảm bảo phát triển bền vững doanh nghiệp. Thông tin kế toán môi trường của doanh nghiệp có ý nghĩa quan trọng cho việc quản trị điều hành doanh nghiệp cũng như cung cấp thông tin cho nhóm các đối tượng khác có liên quan. Tuy nhiên, trong thực tiễn ở các doanh nghiệp Việt Nam, việc áp dụng kế toán môi trường còn chưa phổ biến, chưa trở thành luật. Vì vậy, học tập kinh nghiệm trong kế toán môi trường của các nước có nền kinh tế phát triển nhằm xây dựng và hoàn thiện kế toán môi trường trong các doanh nghiệpViệt Nam hiện nay là điều rất cấp bách và cần thiết.

**2. Cơ sở lý thuyết về tổ chức công tác kế toán môi trường tại Mỹ, Nhật Bản**

-**Khái quát chung về kế toán môi trường ở Mỹ**

Trong giai đoạn 1969 - 1979 Quốc hội Mỹ đã thông qua đạo luật về môi trường với những nội dung quan trọng gồm: Luật chính sách môi trường quốc gia, Luật làm sạch môi trường, Luật làm sạch nước…Các đạo luật này trở thành cơ sở pháp lý quan trọng cho hoạt động bảo vệ môi trường tại quốc gia, các đạo luật thường xuyên cập nhập bởi quốc hội. Thông qua các đạo luật về môi trường, các cơ quan thực thi pháp luật Mỹ yêu cầu các công ty phải có trách nhiệm bảo vệ môi trường, làm sạch môi trường... Những ảnh hưởng của vấn đề môi trường ngày càng rõ ràng hơn đối với các doanh nghiệp Mỹ.

Năm 1992, Ủy ban chứng khoán Mỹ đã phát hiện rằng trong hệ thống kế toán truyền thống của các doanh nghiệp đã không ghi nhận chi phí môi trường và nợ phải trả môi trường, vì vậy họ đã gia tăng áp lực buộc các công ty phải công bố các khoản nợ môi trường, nợ tiềm tàng môi trường và chi phí môi trường trong các báo cáo thường niên của doanh nghiệp. Cũng trong năm này, Ủy ban bảo vệ môi trường Mỹ (EPA) đã bắt đầu xây dựng dự án riêng về kế toán môi trường mà chủ yếu tập trung vào kế toán quản trị môi trường. Ðây là công trình tiếp cận sớm nhất về kế toán quản trị môi trường với nhiệm vụ là khuyến khích và thúc đẩy các doanh nghiệp nhận thức đầy đủ về chi phí môi trường và sử dụng để ra các quyết định kinh doanh.

Năm 2002, Quốc hội Mỹ ban hành đạo luật Sarbanes - Oxley yêu cầu công bố những ảnh hưởng của môi trường, đặc biệt là ghi nhận và báo cáo thông tin môi trường trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Kế toán môi trường Mỹ được áp dụng chủ yếu trong doanh nghiệp nhằm tập trung vào các 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. Ghi nhận và công bố thông tin kế toán môi trường trong báo cáo tài chính phải đuợc thực hiện theo quy định của FASB và EITF, gồm: “ Kế toán chi phí môi trường”, “Kế toán nợ phải trả môi trường”.

- **Khái quát chung về kế toán môi trường ở Nhật bản**

Vấn đề khan hiếm tài nguyên, ô nhiễm môi trường là một trong những vấn đề chính đối với Nhật Bản trong sự phát triển bền vững của thế kỷ XXI. Nhiệm vụ khẩn thiết của Nhật Bản là giải quyết các vấn đề rác thải trong quá trình sản xuất, tiêu dùng nguồn lực, xây dựng hệ thống kinh tế tuần hoàn. Những vấn đề nêu trên buộc Chính phủ Nhật Bản và các doanh nghiệp phải quan tâm hơn đến kế toán môi trường.

Năm 1998, Viện kế toán công chứng Nhật Bản đã công bố báo cáo sử dụng thông tin chi phí môi trường để quản trị các vấn đề môi trường.

Năm 2000, Bộ môi trường Nhật Bản (MOE) đã công bố hướng dẫn kế toán môi trường nhằm mục đích khuyến khích các công ty Nhật Bản công bố thông tin kế toán môi trường cho công chúng thông qua báo cáo môi trường.

Nội dung hướng dẫn này bao gồm: Giới thiệu chức năng và vai trò của kế toán môi trường, phân loại chi phí môi trường, phương pháp kế toán chi phí môi trường theo dòng luân chuyển vật liệu, phương pháp kế toán chi phí môi trường dựa trên cở hoạt động, đo lường lợi ích môi trường và công khai thông tin môi trường cho bên ngoài. Trong báo cáo tài chính thường niên, các thông tin chi phí môi trường và nợ phải trả môi trường được trình bày trên báo cáo tài chính. Các loại thông tin này được ghi nhận, trình bày và công bố thông tin môi trường theo các chuẩn mực kế toán của Nhật Bản.

**3.Thực trạng kế toán môi trường ở các doanh nghiệpViệt Nam hiện nay**

 **- Tổ chức chứng từ kế toán và hạch toán ban đầu**

 Để thu nhận được thông tin kế toán về tài sản, nợ phải trả, chi phi, thu nhập liên quan đến hoạt động môi trường trong doanh nghiệp hiện nay, bộ phận kế toán trong doanh nghiệp vận dụng mẫu trong Hệ thống chứng từ kế toán của Bộ Tài chính. Tuy nhiên, để thu thập thông tin chi phí xử lý môi trường cho việc tổng hợp chi phí môi trường phục vụ cho kiểm soát chi phí, phân bổ chi phí môi trường, các doanh nghiệp chỉ sử dụng các chứng từ hướng dẫn sử dụng cho kế toán tài chính để thu thập thông tin, không thiết kế thêm mẫu chứng từ mới, không bổ sung thêm chỉ tiêu trên chứng từ kế toán.

***-* Tổ chức tài khoản kế toán**

Ðể tổ chức hệ thống hóa thông tin kế toán, bộ phận kế toán trong doanh nghiệp hiện nay tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản hiện hành của Bộ Tài chính. Ðể đáp ứng yêu cầu quản lý của đơn vị, doanh nghiệp cụ thể hóa, bổ sung thêm tài khoản cấp 3, cấp 4…phù hợp với nội dung kết cấu và phương pháp hạch toán của tài khoản cấp 1, cấp 2 tương ứng phục vụ cho hệ thống hóa, xử lý thông tin kế toán phục vụ cho công tác quản lý, lập báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

 Ðối với việc tổ chức hệ thống hóa thông tin kế toán các thông tin liên quan đến tài sản, nợ phải trả, chi phí, thu nhập về môi trường, các doanh nghiệp thực hiện việc theo dõi đồng thời trên các tài khoản đã được thiết lập trong đơn vị.

 Các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến tài sản cố định môi trường, được phản ánh vào các loại tài khoản dùng phản ánh tài sản cố định của doanh nghiệp. Tùy theo tính chất của tài sản cố định môi trường sử dụng trong doanh nghiệp mà chúng được phản ánh vào các loại sau: 1) loại Nhà cửa, vật kiến trúc, 2) Máy móc, thiết bị, 3) Phương tiện vận tải, truyền dẫn, 4) Thiết bị, dụng cụ quản lý...

 Các khoản chi phí cho hoạt động bảo vệ môi trường, tùy theo mục đích sử dụng mà chúng được phản ánh vào các tài khoản chi phí sản xuất chung, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí khác. Các chi phi mua hóa chất phục vụ cho làm sạch, vệ sinh môi trường, chi phí xử lý chất thải, lương nhân viên phục vụ cho hoạt động bảo vệ môi trường, khoản phí môi trường... được phản ánh vào chi phí sản xuất chung. Các khoản tiền phạt vi phạm về môi trường... được phản ánh vào chi phí khác.

Các khoản nợ phải trả về hoạt động bảo vệ môi trường, các doanh nghiệp không có tiêu chuẩn cố định để phản ánh, thường được phản ánh vào tài khoản phải trả nguời bán hoặc tài khoản phải trả, phải nộp khác. Các khoản tiền thuê các đơn vị tư vấn bên ngoài xử lý môi trường, khắc phục sự cố môi trường, khoản tiền phải bồi thường các khoản thiệt hại môi trường do tràn chất thải…được phản ánh vào tài khoản phải trả người bán hoặc tài khoản phải trả, phải nộp khác tùy theo quan điểm của mỗi doanh nghiệp.

 Ðối với các loại phế liệu, phế phẩm còn sử dụng được khi bán ra bên ngoài các doanh nghiệp xem như là hoạt động thanh lý tài sản và phản ánh vào tài khoản thu nhập khác.

**- Tổ chức sổ kế toán**

 Các doanh nghiệp hiện nay đều sử dụng sổ kế toán tổng hợp và chi tiết theo mẫu hướng dẫn của Bộ Tài chính. Các doanh nghiệp không thiết kế riêng các mẫu sổ kế toán dể ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến tài sản, nợ phải trả, chi phí, thu nhập môi truờng.

**- Tổ chức cung cấp và sử dụng thông tin tài sản, nợ phải trả, chi phí, thu nhập môi truờng**

 Hiện nay tất cả các doanh nghiệp lập báo cáo tài chính theo các quy dịnh của Bộ Tài chính. Hệ thống Báo cáo tài chính cho các doanh nghiệp bao gồm: Báo cáo tình hình tài chính, Báo cáo kết quả hoạt động, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Thuyết minh báo cáo tài chính. Theo mẫu báo cáo tài chính quy định hiện nay, các chỉ tiêu liên quan đến hoạt động môi trường chưa được trình bày và thuyết minh độc lập. Vì vậy, các chỉ tiêu liên quan đến tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, chi phí môi trường, thu nhập môi trường chưa được các doanh nghiệp trình bày trên báo cáo tài chính. Cụ thể:

 + Các thông tin liên quan đến tài sản cố định môi trường được ghi nhận vào Báo cáo tình hình tài chính và được trình bày chung trên khoản mục tài sản cố định. Trong phần thuyết minh báo cáo tài chính, toàn bộ tài sản cố định được phân loại theo tính chất và trình bày tại mục “tăng, giảm tài sản cố định hữu hình”. Tài sản cố định môi trường cũng được phân loại theo tính chất và trình bày chung trong các loại tài sản cố định của doanh nghiệp.

 + Các thông tin liên quan đến nợ phải trả môi trường được các doanh nghiệp ghi nhận vào Báo cáo tình hình tài chính, trình bày chung trong các khoản mục “Phải trả cho nguời bán” hoặc khoản mục “Phải trả, phải nộp khác”.

 + Các thông tin liên quan đến chi phí môi trường được các doanh nghiệp ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động và được trình bày chung trong các khoản mục giá vốn hàng bán, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí khác. Trong phần thuyết minh báo cáo tài chính, chi phí môi trường được trình bày chung trong mục “Chi phí sản xuất, kinh doanh theo yếu tố”.

 + Các thông tin liên quan đến thu nhập về môi trường ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động và được trình bày chung trong mục thu nhập khác.

**4. Bài học vận dụng cho kế toán môi trường trong các DN ở Việt Nam**

 Từ thực tế kế toán môi trường ở Mỹ, Nhật Bản, cũng như thực trạng kế toán môi trường ở nước ta hiện nay, có thể rút ra bài học kinh nghiệm cho tổ chức công tác kế toán môi truờng trong các doanh nghiệp tại Việt Nam như sau:

**(1)Ban hành các luật pháp về môi trường**

 Theo kinh nghiệm từ Mỹ thì kế toán môi trường chỉ thật sự phát huy hiệu quả khi Chính phủ ban hành các luật pháp về môi trường như: Luật chính sách môi trường quốc gia, Luật làm sạch môi trường, Luật làm sạch nước…Các đạo luật này trở thành cơ sở pháp lý quan trọng cho hoạt động bảo vệ môi trường quốc gia, các đạo luật thường xuyên cập nhập bởi quốc hội. Thông qua các đạo luật về môi trường, các cơ quan thực thi pháp luật phải yêu cầu các doanh nghiệp phải có trách nhiệm bảo vệ môi trường, làm sạch môi trường...

**(2) Ban hành hướng dẫn cụ thể kế toán môi trường trong doanh nghiệp**

Theo kinh nghiệm của Nhật bản thì kế toán môi trường cần phải được hướng dẫn thực hiện và công bố thông tin kế toán môi trường cho công chúng thông qua báo cáo môi trường. Trong báo cáo tài chính thường niên, các thông tin chi phí môi trường và nợ phải trả môi trường được trình bày trên báo cáo tài chính. Các loại thông tin này được ghi nhận, trình bày và công bố thông tin về môi trường. Hướng dẫn kế toán môi trường tập trung vào một số nội dung chủ yếu sau:

 Ðối với kế toán tài chính môi trường, tập trung chủ yếu vào hướng dẫn nhận diện, xác định, ghi nhận và trình bày thông tin về tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, chi phí môi trường, thu nhập môi trường trên báo cáo tài chính. Cơ sở ghi nhận và trình bày thông tin kế toán môi trường dựa trên các chuẩn kế toán quốc tế được vận dụng cụ thể ở từng quốc gia như IAS 1, IAS 16, IAS 37, IAS 38,cụ thể:

 + Về nhận diện, xác định, ghi nhận ban đầu cần hướng dẫn cụ thể đối với những đối tượng thuộc kế toán môi trường, chứng từ biểu mẫu cần bổ sung các yếu tố ghi nhận riêng đối với tài sản, chi phí, nợ phải trả, thu nhập môi trường.

 + Về hệ thống tài khoản: Cần thiết kế bổ sung các tài khoản liên quan quan đến kế toán môi trường.

 + Về hệ thống báo cáo kế toán. Cần coi trọng báo cáo kế toán môi trường là báo cáo bắt buộc bên cạnh các báo cáo tài chính theo quy định hiện hành. Có thể tách riêng hoặc thiết kế cùng với các báo cáo trong hệ thống báo cáo kế toán nhưng phân biệt nội dung về kế toán môi trường.

 Ðối với kế toán quản trị môi trường, tập trung vào các nội dung chủ yếu để quản trị chi phí môi trường, cụ thể: Nhận diện chi phí môi trường, phân loại chi phí môi trường, các phương pháp kế toán chi phí môi trường, lập các báo cáo kế toán quản trị môi trường. Các phương pháp được sử dụng chủ yếu để thực hiện kế toán chi phí môi trường là phương pháp kế toán dòng luân chuyển vật liệu (MFCA), phương pháp kế toán chi phí môi trường dựa trên cơ sở hoạt động (ABC), phương pháp kế toán chi phí môi trường theo chu kỳ sống của sản phẩm (LCA), phương pháp kế toán môi trường theo dòng chi phí (CFA).

 **(3) Thiết kế mô hình tổ chức kế toán tài chính môi trường và kế toán quản trị môi truờng**

 Kế toán môi trường trong doanh nghiệp cần được phân thành kế toán tài chính môi trường và kế toán quản trị môi trường. Doanh nghiệp có thể vận dụng một trong các mô hình sau để tổ chức công tác kế toán môi trường:

 Mô hình tổ chức công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị môi trường riêng biệt: Theo mô hình này, toàn bộ nội dung tổ chức công tác kế toán tài chính môi trường và tổ chức công tác kế toán quản trị môi trường tách rời nhau, thực hiện một cách riêng lẽ, độc lập với nhau.

 Mô hình tổ chức kế toán tài chính và kế toán quản trị môi trường kết hợp: Theo mô hình này, trong từng nội dung tổ chức công tác kế toán môi trường đều có sự kết hợp chặt chẽ giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị môi trường.

 Việc tổ chức thu thập, hệ thống hóa, xử lý và cung cấp thông tin kế toán tài chính môi trường và kế toán quản trị môi trường cần duợc lồng ghép trên cùng hệ thống thông tin kế toán của doanh nghiệp. Ðây là cách tổ chức thông tin hỗ trợ bổ sung cho nhau vì chúng có chung hệ thống thông tin ban đầu, sổ kế toán nhưng do mục đích cung cấp thông tin khác nhau nên sẽ truy xuất thông tin kế toán môi trường cho các loại báo cáo khác nhau.

**5. Kết luận**

 Môi trường đã trở thành vấn đề quan trọng và cấp thiết hiện nay, nhiều quốc gia đã gắn kết các vấn đề môi trường vào hệ thống kế toán truyền thống của doanh nghiệp đang được áp dụng. Kế toán môi trường tại Việt Nam là một lĩnh vực mới, có vai trò quan trọng đối với quản trị doanh nghiệp. Kế toán môi trường chỉ được phát huy tốt nhất khi thông tin kế toán môi trường được cung cấp đầy đủ, kịp thời, minh bạch, đảm bảo sự tin cậy cho người sử dụng. Vì vậy các Doanh nghiệp cần nâng cao nhận thức về công tác bảo vệ môi trường, không được xem nhẹ công tác bảo vệ môi trường, thiên về lợi ích kinh tế trước mắt mà chưa coi trọng đến phát triển bền vững. Hoạt động bảo vệ môi trường cần được quan tâm đúng mức, cần được tổ chức bắt buộc như các hoạt động kinh tế khác trong các doanh nghiệp.

**--------------------------------**

**Tài liệu tham khảo :**

1. Hà Xuân Thạch (2014), Ðịnh huớng phát triển kế toán quản lý môi truờng trong hệ thống kế toán Việt Nam.

2. Hà Thị Thu Nga (2013) Kế toán môi truờng đối với các doanh nghiệp Việt Nam.

3. Võ Văn Nhị, Nguyễn Thị Ðức Loan, “Kế toán môi trường trong mối quan hệ với tăng truởng xanh của nền kinh tế Việt Nam trong giai đoạn phát triển và hội nhập kinh tế toàn cầu”, Tạp chí Khoa học tài chính kế toán.

4. Quốc hội (2015), Luật bảo vệ môi truờng sửa dổi, ban hành 23/06/2014

5. Quý Lâm - Kim Phuợng (2014), Hệ thống tiêu chuẩn, quy chuẩn về môi truờng, Nhà xuất bản Lao dộng - Xã hội.

6. Thủ tuớng Chính phủ (2015), Nghị dịnh 19/2015/NÐ-CP huớng dẫn Luật Bảo vệ môi truờng.