



# KẾ TOÁN & KIỂM TOÁN

CƠ QUAN CỦA HỘI KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN VIỆT NAM (VAA)



# TẠP CHÍ KẾ TOÁN & KIỂM TOÁN

Cơ quan ngôn luận của Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam

## Trong số này

### VẤN ĐỀ HÔM NAY

- 2** Cùng nhau thiết lập không gian tài chính minh bạch  
(UVBCT, Bí thư Thành ủy TP.Hồ Chí Minh - Đinh La Thăng)  
**4** 25 năm Kiểm toán Độc lập Việt Nam (1991 - 2016): Nhớ lại và Kỳ vọng **Đặng Văn Thanh**  
**6** Tiêu chí đánh giá kết quả quản lý Nhà nước về cổ phần hoá doanh nghiệp Nhà nước  
**Hoàng Tuấn**  
**8** Chuyển giá của các doanh nghiệp ở Việt Nam hiện nay: Thực trạng và giải pháp  
**Nguyễn Hữu Ánh - Đinh Thế Hùng**

**11** Con số biết nói

### THÔNG TIN HOẠT ĐỘNG HỘI

- 12** Kết quả hoạt động quản lý hành nghề năm 2015 và phương hướng hoạt động năm 2016  
**Hà Thị Tường Vy**  
**15** VAA tăng cường, hoàn thiện công tác quản lý hành nghề dịch vụ kế toán- **Lệ Dung**  
**17** Chi hội Kế toán hành nghề Việt Nam (VICA) tổ chức nghề kế toán chuyên nghiệp  
**Hà Thị Tường Vy**

### NGHIÊN CỨU TRAO ĐỔI

- 18** Về nội dung phân tích hiệu quả sử dụng tài sản của doanh nghiệp **Ngô Hà Tấn**  
**21** Về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp đối với kế toán và kiểm toán **Chúc Anh Tú**  
**24** Nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam  
**Đoàn Ngọc Phi Anh - Cao Thị Hoa**  
**28** Về kế toán giao dịch bán TSCĐ trong trường hợp bán và thuê lại là thuê hoạt động  
**Đỗ Thị Lan Hương**  
**30** Các nhân tố ảnh hưởng đến cân bằng tài chính dài hạn của các công ty thuộc nhóm ngành tiêu dùng niêm yết tại Việt Nam  
**Đường Nguyễn Hưng**  
**35** Vận dụng VAS số 02 để tính trị giá hàng tồn kho tại các doanh nghiệp chế biến gỗ  
**Nguyễn Ngọc Tiến - Phạm Minh Ân**  
**38** Kế toán trách nhiệm trong quản lý doanh nghiệp tại các doanh nghiệp vừa và nhỏ tỉnh Nghệ An  
**Hồ Mỹ Hạnh**  
**40** Về kế toán Thuế Bảo vệ môi trường trong doanh nghiệp  
**Nguyễn Thị Thủy - Bùi Thị Phúc - Trần Minh Huệ**  
**44** Tính giá thành dịch vụ khám chữa bệnh - yêu cầu và khả năng thực hiện tại các bệnh viện công Việt Nam  
**Huyền Thị Hồng Hạnh**  
**48** Quản trị tài chính doanh nghiệp và hệ công cụ quản trị tài chính **Nguyễn Ánh Tuyết**  
**50** Kế toán môi trường - Thực trạng và định hướng ứng dụng ở Việt Nam  
**Đào Thị Loan - Nguyễn Thị Hạnh Duyên**  
**52** Hoàn thiện quản lý tài chính và ngân sách xã, phường trên địa bàn tỉnh Quảng Ninh  
**Lương Thu Hằng**  
**54** Vận dụng kế toán trách nhiệm trong các bệnh viện công lập  
**Nguyễn Thị Lan Anh**  
**57** Ảnh hưởng của chi phí chìm đến quyết định kinh doanh  
**Đặng Thị Tâm Ngọc**

**TỔNG BIÊN TẬP**  
PGS.TS. Đặng Văn Thanh

**PHÓ TỔNG BIÊN TẬP**  
TS. Nguyễn Xuân Thắng

**HỘI ĐỒNG BIÊN TẬP**  
PGS.TS Đặng Văn Thanh  
TS. Nguyễn Xuân Thắng  
PGS.TS Đặng Thái Hùng  
PGS.TS Trương Thị Thủy  
PGS.TS Lê Huy Trọng  
Ths. Trịnh Công Loan  
PGS.TS Mai Thị Hoàng Minh

#### BAN BIÊN TẬP

Đặng Văn Thanh  
Vũ Hữu Nam  
Hà Thị Tường Vy  
Trần Thanh Tùng  
Chúc Anh Tú  
Nguyễn Đăng Huy  
Đàm Thị Lệ Dung  
Đỗ Hải Bình

#### TRƯỞNG BAN BIÊN TẬP

Đàm Thị Lệ Dung

#### TRƯỞNG BAN TRỊ SỰ

Đỗ Hải Bình

#### TOÀ SOẠN

Số 192 Giải Phóng, Hà Nội  
ĐT (04)38689347-Fax (04)38686722  
Email: tapchi.vaa@gmail.com  
Website của Hội Kế toán và  
Kiểm toán Việt Nam:  
www.vaa.net.vn

#### LIÊN HỆ TẠI PHÍA NAM


Số 142 Nguyễn Thị Minh Khai,  
Q3, TP. Hồ Chí Minh  
**GIẤY PHÉP XUẤT BẢN**  
Số 2061/GP-BTTTT  
Ngày 30/12/2010  
Xuất bản 1tháng/số

In tại Cty Cổ phần In Tài chính

Giá: 15.000đ

## Kế toán môi trường

# Thực trạng và định hướng ứng dụng ở Việt Nam

 Ths. Đào Thị Loan - Ths. Nguyễn Thị Hạnh Duyên\*

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 (BVMT) đang trở nên bức thiết mang tính toàn cầu. Các yêu cầu về môi trường ngày càng chặt chẽ và đang trở thành rào cản thương mại to lớn buộc các doanh nghiệp (DN) có cách nhìn nhận mới về vấn đề môi trường khi tiến hành các hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD). Các chính phủ luôn hướng tới phát triển bền vững, đạt sự cân bằng giữa tăng trưởng kinh tế cùng tiến bộ xã hội và BVMT. Do đó, các DN ngoài quá trình sản xuất ra các sản phẩm để thỏa mãn nhu cầu thị trường còn phải tạo ra các sản phẩm thân thiện với môi trường và đảm bảo quá trình xử lý các đầu ra khác bao gồm các chất thải theo đúng quy định. Vì vậy, các DN cần có sự tiếp cận mới về kế toán môi trường (KTMT) giúp DN xác định rõ chi phí môi trường (CPMT) trong quản lý và sản xuất, giúp DN đánh giá được đầy đủ các CPMT nhằm cân đối thu chi nội bộ và phân bổ vào từng sản phẩm.

KTMT xuất hiện đầu tiên ở Mỹ vào năm 1972, sau Hội nghị thượng đỉnh về môi trường tại Stockhom - Thụy Điển vào năm 1972, nhưng chú trọng vào việc hạch toán ở cấp độ quốc gia, tức là KTMT quốc gia. Nhưng phải đến năm 1990, KTMT tại các DN bắt đầu được nghiên cứu, đến năm 1992 ủy ban BVMT Mỹ tiến hành dự án về KTMT với nhiệm vụ khuyến khích và thúc đẩy các DN nhận thức đầy đủ các khía cạnh về CPMT, mối quan hệ giữa CPMT và các yếu tố về môi trường trong các quyết định kinh doanh. Khuôn mẫu về KTMT do Ủy ban BVMT Mỹ là tài liệu cơ sở để xây dựng khuôn mẫu về KTMT của Ủy ban phát triển bền vững của Liên hiệp quốc, Liên đoàn kế toán quốc tế, Hiệp hội kế toán viên quản trị Hoa Kỳ, các nước Đức, Nhật Bản, Hàn Quốc... KTMT ra đời từ áp lực của công chúng và các phong trào BVMT. áp lực này đòi hỏi các DN trong quá trình hoạt động phải

quan tâm đến các vấn đề về môi trường, tác động đến chính sách về môi trường của Chính phủ. Chính sách này đòi hỏi các DN phải bồi thường thiệt hại khi gây ra sự cố về môi trường, phải hạn chế chất thải, phải làm sạch chất thải... làm tăng chi phí, ảnh hưởng đến các khoản nợ tiềm tàng..., từ đó ảnh hưởng đến giá cổ phiếu và lợi ích của cổ đông. KTMT 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... Việc áp dụng những biện pháp BVMT và KTMT sẽ làm tăng chi phí. Tuy nhiên, điều này cũng giúp DN thu được một số lợi ích như thu nhập tăng từ tiết kiệm nước, năng lượng, nguyên liệu sử dụng, giảm chất thải, giảm chi phí xử lý chất thải.

Như vậy, KTMT 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 trong phạm vi từng đơn vị kinh tế. KTMT trong DN là một bộ phận cấu thành của kế toán liên quan đến các thông tin về hoạt động môi trường trong phạm vi DN nhằm thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về môi trường cho các đối tượng trong và ngoài DN sử dụng để ra quyết định.

Chưa có một định nghĩa thống nhất về KTMT, theo định nghĩa của Viện kế toán quản trị (KTQT) môi trường: "KTMT là việc xác định, đo lường và phân bổ CPMT, kết hợp CPMT trong quyết định kinh tế, công bố thông tin cho các bên liên quan". Theo tài liệu hướng dẫn thực hành KTMT Nhật Bản thì "KTMT có mục tiêu hướng tới sự phát triển bền vững, duy trì mối quan hệ tốt đẹp với cộng đồng, và theo đuổi các hoạt động BVMT trong quá trình hoạt động bình thường, xác định lợi ích từ các hoạt động, cung cấp cách thức định lượng và hỗ trợ phương thức công bố thông tin". Theo Liên đoàn Kế toán quốc tế, "KTMT là một thuật ngữ có nghĩa rộng dùng mang nhiều hàm ý như việc đánh giá và công bố thông tin môi trường kết hợp thông tin tài chính trong kế toán và báo cáo tài chính; đánh giá và sử dụng thông tin liên quan môi trường dưới hình thức

\* Khoa Kinh tế - Đại học Vinh

đơn vị tiền tệ và đơn vị vật chất trong KTQT môi trường; việc ước tính chi phí và tác động môi trường bên ngoài DN, thường liên quan kế toán chi phí đầy đủ; kế toán nguồn lực và dòng luân chuyển của các tài nguyên thiên nhiên dưới dạng đơn vị tiền tệ và đơn vị vật chất, thường gọi là kế toán tài nguyên thiên nhiên; thu thập và báo cáo thông tin kế toán cấp độ DN, thông tin kế toán tài nguyên thiên nhiên và các thông tin khác để phục vụ mục tiêu kế toán quốc gia; xem xét thông tin dưới hình thức đơn vị tiền tệ và đơn vị vật chất liên quan đến môi trường trong khi thực hiện kế toán bền vững - lập báo cáo bền vững cung cấp thông tin dưới dạng tài chính, môi trường, xã hội.

Hệ thống KTMT bao gồm Kế toán truyền thống và Kế toán sinh thái.

Kế toán truyền thống là hệ thống kế toán có kết hợp yếu tố môi trường, đo lường tác động môi trường đến tình hình tài chính của DN dưới hình thức tiền tệ, bao gồm:

KTQT môi trường, theo ủy ban phát triển bền vững của Liên hợp quốc định nghĩa " là một sự hiểu biết tốt hơn và đúng đắn hơn về KTQT. Mục đích tổng quát của sử dụng thông tin KTMT là cho các tính toán nội bộ của tổ chức và cho ra quyết định. Quá trình xử lý thông tin của KTQT môi trường phục vụ cho việc ra quyết định bao gồm các tính toán vật chất như nguyên liệu, năng lượng tiêu thụ, dòng luân chuyển vật tư và lượng vật chất bị loại bỏ hoặc xả thải và các tính toán tài chính có tính tiền tệ đối với chi phí (cả phần bỏ thêm và tiết kiệm được) doanh thu và thu nhập có liên quan đến các hoạt động có khả năng ảnh hưởng và tác động tiềm tàng đến môi trường". KTQT môi trường có tác dụng nhận dạng đầy đủ, xác định chính xác và phân bổ đúng đắn các khoản CPMT giúp cho việc định

giá sản phẩm và xác định kết quả kinh doanh đúng từ đó có quyết định đúng về chiến lược sản phẩm cũng như đầu tư thiết bị và công nghệ; kiểm soát chi phí hoạt động và cải thiện môi trường nhờ vào việc kiểm soát chất thải gắn với nguồn phát sinh; cải thiện quan hệ với chủ nợ, ngân hàng, cổ đông, khách hàng do đáp ứng được các tiêu chuẩn môi trường quốc tế, tạo được lợi thế thương mại, nâng cao uy tín trong cộng đồng nhờ phát triển hình ảnh "xanh"; cải tiến hệ thống hạch toán hiện có nhờ vào việc tổ chức hệ thống thông tin kế toán khoa học hơn và gắn kết được luồng thông tin của các hoạt động từ các bộ phận của DN.

Kế toán tài chính môi trường có nhiệm vụ ghi nhận, đo lường và khai báo các tác động môi trường trong báo cáo tài chính và được thiết kế nhằm thỏa mãn nhu cầu của đối tượng bên ngoài quan tâm đến tình hình tài chính của DN. Các vấn đề trong kế toán tài chính môi trường bao gồm: CPMT nên được vốn hóa hay tính vào chi phí; chuẩn mực và hướng dẫn liên quan đến công bố thông tin về nợ phải trả môi trường; tài sản môi trường là gì và cách đo lường chúng.

Kế toán sinh thái cung cấp thông tin tác động của hoạt động kinh doanh đến môi trường bằng các thước đo vật chất đa dạng.

#### Thực trạng KTMT ở Việt Nam

Qua nghiên cứu và tìm hiểu thực tế, ở Việt Nam đã ban hành Luật môi trường lần đầu vào năm 1993 và Luật BVMT sửa đổi vào năm 2005 nhưng chưa ban hành chế độ kế toán có liên quan đến việc tổ chức KTMT trong DN. Chế độ hiện hành chưa có các văn bản hướng dẫn DN trong việc bóc tách và theo dõi được CPMT trong chi phí SXKD, chưa có các tài khoản cần thiết để hạch toán các khoản CPMT cũng như doanh thu hay thu nhập trong trường hợp DN có hệ thống xử lý chất thải bán quyền thải ra

môi trường cho các DN cùng ngành (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.

Thực tế cho đến nay, yếu tố chi phí "môi trường" và thu nhập do "môi trường" mang lại không nằm trong một tài khoản, 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 tài khoản 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 CPMT nói chung và từng khoản CPMT nói riêng. Ngoài ra, hiện nay, trên các tài khoản 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. Hiện có rất nhiều DN, tổ chức đang hướng tới một quy trình SXKD 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 như để thực hiện KTMT, mỗi DN SXKD và cả các dự án mới đều phải lập báo cáo đánh giá tác động môi trường theo Luật BVMT và thực hiện đánh giá tác động môi trường. Tuy nhiên, việc áp dụng KTMT ở Việt Nam gặp phải nhiều khó khăn vì xuất phát từ nhiều nguyên nhân, trong đó:

- Việt Nam có quá ít chuyên gia cũng như tài liệu nghiên cứu tổng quan về vấn đề này. Nguồn số liệu - cơ sở để thực hiện hạch toán môi trường còn thiếu. Số liệu về sử dụng tài nguyên cho các hoạt động

(Xem tiếp trang 56)

Việt Nam. Các bệnh viện này, đều là các đơn vị sự nghiệp có thu công lập, thực hiện cơ chế tự chủ theo ND 16/2015/NĐ-CP, ngày 14/2/2015. Theo đó, các bệnh viện đều được khuyến khích tự chủ về tổ chức bộ máy quản lý và tự chủ về tài chính. Bởi vậy, việc vận dụng KTTN trong các bệnh viện này, sẽ được kiểm soát chặt chẽ bởi các cơ quan chức năng của Nhà nước mà trực tiếp là Bộ Y tế.

Tóm lại, các bệnh viện công lập trực thuộc Bộ Y tế ở các tỉnh miền núi phía Bắc Việt Nam, muốn vận dụng hệ thống KTTN thì rất cần phải phát huy vai trò của KTQT. Thêm nữa, vận dụng hệ thống KTTN phải đảm bảo cơ chế quản lý của Nhà nước, vì đây sẽ là căn cứ, cơ sở để đảm bảo các quyền lợi trong nội bộ bệnh viện. Điều này thực sự cần thiết khi xảy ra các tranh chấp liên quan đến lợi ích của bệnh viện. □

**Tài liệu tham khảo**

1. Bộ Tài chính, 2015, Nghị định 16/2015/NĐ-CP ngày 14/2/2015.
2. Bộ Y tế, 1997, Quản lý bệnh viện, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội
3. Bộ Y tế, 2005, Tổng quan về hệ thống bệnh viện Việt Nam, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
4. Nguyễn Thị Minh Phương, 2013, LATS, Xây dựng mô hình KTTN trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, Đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội.
5. Trương Bá Thanh, 2008, KTQT, NXBGD, Hà Nội
6. Thông tin tại các bệnh viện công lập trực thuộc Bộ Y tế ở các tỉnh miền núi phía Bắc Việt Nam
7. Atkinson, A. Balakrishnan, R.Booth, P.Cote, J.M Groot, T.Malmi, T.Roberts, H.Uliana, E.Wu, 1997, New directions in management accounting research, Journal of Management Accounting Research
8. B.Venkatrathnam, Raji Reddy, Responsibility- accounting- conceptual - framework, <http://www.docstoc.com>.

(Tiếp theo trang 51)

kinh tế với chức năng là đầu vào của sản xuất tuy có được hạch toán nhưng chưa đầy đủ. Việt Nam chưa xây dựng được một ngân hàng dữ liệu về môi trường quốc gia (thông tin về tài sản môi trường. Ví dụ: tài nguyên nước, khoáng sản, rừng; các công nghệ xử lý chất thải; các bộ tiêu chuẩn môi trường trong từng ngành, lĩnh vực ...) làm cơ sở cho hạch toán.

- Chưa cơ quan có trách nhiệm nào công bố mức chỉ tiêu hàng năm cho các hoạt động BVMT. Sở dĩ như vậy vì chỉ tiêu cho hoạt động này của nước ta chủ yếu là từ nguồn ngân sách Nhà nước và được phân bổ cho nhiều bộ, ngành có chức năng thực hiện các hoạt động BVMT như Bộ Tài nguyên và môi trường, Bộ Công nghiệp, Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn, Bộ Thủy sản...

- Các công cụ kinh tế trong quản lý môi trường như: thuế tài nguyên, phí ô nhiễm chưa được áp dụng phổ biến. Các văn bản pháp lý và các tiêu chuẩn về môi trường trong hoạt động của DN còn thiếu và chưa đồng bộ. Các DN, tổ chức, cá nhân gây ô nhiễm chưa buộc phải chi trả theo nguyên tắc người gây ô nhiễm phải trả chi phí.

- Nhận thức về trách nhiệm xã hội của DN, tổ chức đối với cộng đồng còn ở trình độ thấp. Nhân tố môi trường hầu như chưa được tính đến trong các phương án SXKD của các DN.

- Công tác đào tạo các chuyên gia hoặc kế toán viên có kiến thức về KTMT còn rất hạn chế. Do đó chưa xây dựng được một đội ngũ kế toán viên chuyên nghiệp về lĩnh vực môi trường.

- Hiệp hội nghề nghiệp về kế toán cũng chưa phối hợp với các cơ quan, tổ chức về môi trường để xây dựng được một quy trình, phương pháp riêng đối với KTMT.

**4. Định hướng ứng dụng KTMT ở Việt Nam**

KTMT hiện đang phát triển và phổ biến ở một số nước trên thế giới (Mỹ, Đức, Nhật Bản, Hàn Quốc...) nhưng còn quá mới mẻ ở Việt Nam. Ở Việt Nam, nếu KTMT trong DN ra đời một mặt sẽ cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc ra quyết định quản trị nội bộ của nhà quản lý DN mặt khác sẽ bổ sung trên hệ thống tài khoản kế toán thêm các tài khoản theo dõi CPMT 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 KTMT 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 BVMT, các hiệp hội nghề nghiệp phải có sự phối hợp chặt chẽ.

- Chính phủ cần ban hành những chuẩn mực về KTMT, 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. PGS.TS Phạm Đức Hiếu - PGS.TS Nguyễn Thị Kim Thái, KTMT trong DN, NXB Giáo dục, 2012.
2. Trần Phước Hiền, Định hướng xây dựng kế toán quản lý môi trường ở Việt Nam, Luận Văn thạc sĩ, TP.Hồ Chí Minh, 2014.
3. Hoàng Thị Bích Ngọc, KTQT môi trường - bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, Tạp chí Kế toán & Kiểm toán.
4. International Federation of Accountants, Environmental Management Accounting, International Guidance Document, USA, 2005.