

NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN KHẢ NĂNG ÁP DỤNG KẾ TOÁN CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

✎ VŨ BÍCH THỦY*

Ngày nhận: 09/10/2022

Ngày phản biện: 08/11/2022

Ngày duyệt đăng: 30/11/2022

Tóm tắt: Việc kế toán chi phí môi trường (KTCPTM) được đưa vào áp dụng trong hoạt động sản xuất của doanh nghiệp (DN) có thể giúp các nhà quản trị nắm bắt thông tin chính xác về khoản mục chi phí phải bỏ ra để bù đắp những tác động tiêu cực của hoạt động kinh tế đến môi trường cũng như các chi phí cho những biện pháp phòng ngừa, ngăn chặn và kiểm soát các tác động tiêu cực đến môi trường. Bài viết nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất. Từ đó, đưa ra một số kiến nghị, đề xuất nhằm nâng cao hiệu quả và khả năng áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất trong bối cảnh hiện nay.

Từ khóa: Kế toán môi trường, kế toán chi phí môi trường, doanh nghiệp sản xuất.

FACTORS AFFECTING THE APPLICATION OF ENVIRONMENTAL COST ACCOUNTING IN MANUFACTURING ENTERPRISES

Abstract: The application of Environmental Cost Accounting in production activities of enterprises can help managers capture accurate information about cost items that must be spent to offset negative impacts of economic activities on the environment as well as the costs of measures to control negative impacts on the environment. The paper studies the factors affecting the applicability of environmental cost accounting in manufacturing enterprises. From there, making some recommendations and proposals to improve the efficiency and applicability of environmental cost accounting in manufacturing enterprises in the current context.

Keywords: Environmental accounting, environmental cost accounting, manufacturing enterprises.

1. Đặt vấn đề

Bảo vệ môi trường đang là vấn đề được hầu hết các quốc gia trên thế giới đặc biệt quan tâm và dành nhiều nỗ lực để thực hiện. Việt Nam cũng không phải là ngoại lệ khi ngày càng chú trọng đến quản lý hoạt động môi trường. Luật Bảo vệ môi trường ra đời năm 2014 đã đánh dấu chuyển biến tích cực cho công tác quản lý và kiểm soát môi trường, điều này đã giúp cho hệ thống quản lý môi trường trong các doanh nghiệp Việt Nam đang dần được hoàn thiện. Ngày 01/10/2021, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 1658/QĐ-TTg phê duyệt Chiến lược quốc gia về tăng trưởng xanh thời kỳ 2021- 2030, tầm nhìn 2050 và Quyết định số 450/ QĐ-TTg ngày 13/4/2022 phê duyệt Chiến lược Bảo vệ môi trường quốc gia đến năm 2030, tầm nhìn đến năm 2050, trong đó, đã đề ra các mục tiêu, định hướng cụ thể liên quan đến công tác bảo vệ môi trường như: ngăn chặn xu hướng gia tăng ô nhiễm, suy thoái môi trường; nâng cao năng lực chủ động ứng phó với

biến đổi khí hậu; bảo đảm an ninh môi trường; xây dựng nền kinh tế xanh, carbon thấp. Quốc hội cũng đã thông qua Luật Bảo vệ môi trường số 72/2020/QH14, có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2022, với nhiều biện pháp cải cách quan trọng trong chính sách về bảo vệ môi trường. Ngày 25/7/2022, Thủ tướng Chính phủ ban hành Quyết định số 888/QĐ-TTg phê duyệt Đề án về những nhiệm vụ, giải pháp triển khai kết quả Hội nghị lần thứ 26 các bên tham gia Công ước khung của Liên hợp quốc về biến đổi khí hậu (COP 26) với mục tiêu chủ động tham gia xu thế toàn cầu phát triển các-bon thấp, huy động nguồn lực, đổi mới công nghệ để chuyển dịch mô hình tăng trưởng, tái cấu trúc nền kinh tế, đóng góp vào nỗ lực ứng phó với biến đổi khí hậu toàn cầu...

Tuy nhiên, theo đánh giá của các chuyên gia, việc thực hiện các công cụ pháp lý gặp nhiều khó khăn

* Trường Đại học Công đoàn

bởi nhiều nguyên nhân, từ đó ảnh hưởng đến hiệu quả của việc quản lý, bảo vệ môi trường. Trong bối cảnh đó, KTCPMT được coi là một công cụ cần thiết không chỉ giúp DN đáp ứng các yêu cầu bảo vệ môi trường mà còn cải thiện hiệu quả kinh doanh, nâng cao năng lực cạnh tranh. Trong các DN sản xuất, một trong những chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất và kinh doanh sản phẩm là rất lớn đặc biệt phải kể đến CPMT. Điều đó cho thấy các DN cần phải quan tâm đến KTCPMT để phục vụ cho việc quản lý các hoạt động kinh doanh của mình. Do vậy, việc nghiên cứu “Các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các DN sản xuất” là có ý nghĩa hết sức quan trọng.

2. Các vấn đề chung về chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất

Theo Ủy ban phát triển bền vững của Liên hợp quốc (UNSD, 2001), CPMT có thể hiểu là các chi phí gắn với thiệt hại môi trường và bảo vệ môi trường của DN. Chi phí này bao gồm các chi phí để ngăn ngừa, tiêu hủy, lập kế hoạch, kiểm soát, thay đổi hành động và khắc phục những thiệt hại có thể xảy ra ở công ty và ảnh hưởng tới chính phủ và mọi người.

Theo Bộ Môi trường - Cộng hòa Liên bang Đức (FEM, 2003) “CPMT là thuật ngữ được sử dụng để chỉ các loại chi phí khác nhau có liên quan tới quản lý môi trường, các biện pháp bảo vệ môi trường và các tác động môi trường. Các chi phí này có nguồn gốc từ các yếu tố chi phí, các bộ phận và mục đích sử dụng khác nhau”.

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC, 2005) CPMT của một DN được chia thành hai nhóm cơ bản: CPMT bên trong DN và CPMT bên ngoài DN

CPMT bên trong DN: Là những chi phí phát sinh trong việc ngăn ngừa, lập kế hoạch, thực hiện, kiểm soát và khắc phục những thiệt hại về môi trường mà doanh nghiệp gây ra trong quá trình sản xuất kinh doanh (SXKD), những chi phí phát sinh nhằm bảo vệ môi trường mà DN phải có trách nhiệm theo luật định. Theo (IFAC, 2005) và (UNSD, 2001) CPMT bên trong DN bao gồm 6 loại như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu cấu tạo nên sản phẩm.
- Chi phí nguyên vật liệu không cấu tạo nên sản phẩm.
- Chi phí xử lý và kiểm soát chất thải.

- Chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường.
- Chi phí nghiên cứu và phát triển.
- Chi phí môi trường vô hình

CPMT bên ngoài DN: Là những chi phí phát sinh từ tác động của những hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) trong DN làm ảnh hưởng tiêu cực đến môi trường, từ đó gây ra những thiệt hại cho các cá nhân, tổ chức, doanh nghiệp và chủ thể khác.

Những thiệt hại về ô nhiễm môi trường do DN gây ra bao gồm: Cạn kiệt tài nguyên thiên nhiên; Tác động về tiếng ồn và thẩm mỹ; Phát thải không khí và nước dư; Xử lý chất thải dài hạn; Ảnh hưởng sức khỏe không được bù đắp; Thay đổi chất lượng cuộc sống tại địa phương.

Theo Betianu & Briciu, 2010; Schaltegger & Wagner, 2005; Schaltegger & Burritt, 2000 cho rằng CPMT bao gồm các chi phí trực tiếp và gián tiếp liên quan đến việc sử dụng vật liệu và năng lượng, cộng thêm chi phí xử lý có liên quan, bảo hiểm trách nhiệm môi trường và chi phí quản lý môi trường bao gồm cả chi phí tuân thủ và phí cấp giấy phép, khoản tiền phạt.

Hầu hết các CPMT thường là vô hình, không xác định được do những chi phí này phân bổ dưới dạng chi phí thông thường trên hệ thống kế toán truyền thống. Việc xác định CPMT trong việc ra quyết định có thể cung cấp cách tính toán chính xác về CPMT sau đó cho phép tiến đến việc kiểm soát, giảm CPMT hiệu quả (Jasch, 2003; Schaltegger & cộng sự, 2011; Kumpulainen, 2005; Godschalk, 2008; Belssing, 2015; Csutora & Palma, 2008).

Tại Việt Nam, Phạm Đức Hiếu (2010) đưa ra giả thuyết “nhận thức của các nhà quản lý về trách nhiệm môi trường có mối quan hệ thuận chiều với thực hành kế toán cho mục tiêu quản lý và thông tin về môi trường của DN” và giả thuyết này được chấp nhận thông qua sử dụng phương pháp định lượng để kiểm định. Kết luận này cũng phù hợp với nghiên cứu của Alkisher (2013) khi cho rằng nhân tố hỗ trợ của nhà quản lý cấp cao có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng kế toán CPMT tại các công ty trong ngành sản xuất dầu ở Lybia. Phạm Đức Hiếu (2010) cũng đã đưa nhân tố áp lực từ bên ngoài (các áp lực của pháp luật, các 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 để nghiên cứu giải pháp áp dụng KTCPMT. Bằng việc kết hợp phương pháp định

tính và phương pháp thống kê mô tả, tác giả đã kết luận việc thiếu các áp lực chế tài pháp luật và thiếu cơ chế trách nhiệm đối với môi trường là nhân tố cản bản, cản trở việc áp dụng KT CPMT trong DN sản xuất tại Việt Nam...

Trong nền kinh tế cạnh tranh gay gắt như hiện nay, KTCPMT được các DN sử dụng như một công cụ hữu hiệu để giải quyết những áp lực của cộng đồng và xã hội nhằm đạt tới sự hợp pháp trong hoạt động, nâng cao vị thế và hình ảnh cũng như lợi thế cạnh tranh chiến lược, đồng thời kiểm soát chi phí để đạt được lợi ích kinh tế - môi trường tốt nhất hướng tới mục tiêu phát triển bền vững. Bằng việc tính toán CPMT, các doanh nghiệp sẽ quyết định các biện pháp cho quản trị rủi ro môi trường.

3. Các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng KTCPMT trong các DN sản xuất hiện nay dưới góc nhìn của các nhà quản lý DN

Qua việc khảo sát 02 DN khai thác dầu khí; 02 DN thuộc dệt may; 02 DN sản xuất nhựa tác giả đã tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT trong các DN sản xuất như sau:

- Nhận thức của nhà quản trị DN đối với các vấn đề môi trường

Thực tế cho thấy, vai trò của KTCPMT ngày càng trở nên quan trọng đối với các DN sản xuất nhưng không phải lúc nào cũng nhận được sự quan tâm như nhau ở tất cả các DN. Điều này bắt nguồn từ việc các nhà quản lý cho rằng CPMT tại đơn vị của họ là không đáng kể. Kết quả khảo sát cho thấy KTCPMT cho phép giảm các tác động môi trường của DN và vì thế có thể tạo ra các lợi ích tài chính, đặc biệt là khi các quy định về môi trường ngày càng tăng và chặt chẽ hơn. Tuy nhiên, nếu một nhà quản trị không nhận thức được các lợi ích do kế toán môi trường mang lại thì KTCPMT sẽ ít khả năng được ứng dụng cho mục tiêu quản lý CPMT. Vì thế, nhận biết tầm quan trọng của CPMT trong nội bộ DN giữ vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy áp dụng KTCPMT. Và đó chính là một nhân tố cơ bản ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT trong các DN đặc biệt là DN sản xuất.

- Hiệu quả tài chính

Mặc dù KTCPMT có khả năng cải thiện hiệu quả tài chính và hiệu quả môi trường, nhưng nó không được nhấn mạnh khi một tổ chức đang phải đối diện

với các áp lực tài chính. Việc tốn kém chi phí cho hoạt động bảo vệ môi trường, tổ chức bộ máy nhân sự làm công tác KTCPMT trong DN khiến nhiều nhà quản trị DN ngần ngại trong việc áp dụng KTCPMT. Cũng có ý kiến cho rằng các khó khăn về tài chính cũng tạo ra những áp lực cho các nhà quản lý trong việc phải gia tăng lợi nhuận, vì thế không khuyến khích họ chú trọng tới cải thiện và đo lường hiệu quả phi tài chính, trong đó có hiệu quả môi trường. Vì thế có thể nói, các cân nhắc tới hiệu quả tài chính cũng là nhân tố tiềm tàng có ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT trong DN sản xuất.

- Khả năng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin

Việc thiếu vắng các phương tiện đo lường và các quy định về đo lường liên quan đến các khoản CPMT tại DN sẽ gây không ít khó khăn cho kế toán trong thu thập thông tin và cung cấp thông tin cụ thể hơn về CPMT. Các khó khăn trong thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về CPMT có thể khắc phục thông qua việc áp dụng đồng bộ các phương tiện đo lường cần thiết, các cải tiến trong ghi chép kế toán và trong lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ. Không có các kỹ thuật hỗ trợ, việc thu thập các thông tin sẽ là một trong những nhân tố cản trở áp dụng KTCPMT trong thực tiễn.

- Áp lực từ bên ngoài doanh nghiệp

Áp lực từ các bên liên quan đối với KTCPMT là một trong những nhân tố quan trọng ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT trong DN. Các áp lực từ bên ngoài có thể đến từ cơ quan quản lý, chính quyền địa phương, tổ chức môi trường, cộng đồng dân cư, các nhóm hoạt động... buộc các DN phải áp dụng KTCPMT ở các mức độ khác nhau để đảm bảo tính hợp pháp (phù hợp với các chuẩn mực và giá trị xã hội) trong hoạt động của mình. Các áp lực của luật pháp về môi trường đã buộc các DN phản ứng lại bằng cách áp dụng KTCPMT ở các mức độ khác nhau. Ngược lại, nếu không có các áp lực đó, đặc biệt là các chế tài xử phạt nghiêm khắc, kế toán môi trường có thể sẽ không được áp dụng khi mà lợi ích từ việc áp dụng KTCPMT chưa thực sự rõ ràng, điều này giải thích vì sao KTCPMT không được áp dụng ở nhiều DN.

Bên cạnh áp lực cưỡng chế từ phía các cơ quan luật pháp và chức năng của chính phủ, các DN còn chịu áp lực từ các đối tượng có liên quan như người tiêu dùng, cổ đông, tổ chức tín dụng, ngân hàng về

công bố thông tin CPMT. Các áp lực này có thể xuất phát từ sự cưỡng chế hoặc tự nguyện của DN để thực thi các chiến lược môi trường phù hợp với các chuẩn mực và giá trị xã hội. Sự phù hợp giữa các giá trị xã hội, giá trị tổ chức và các chuẩn mực có thể là cơ sở cho sự tồn tại và tiếp tục hoạt động của DN.

- Áp lực từ nội bộ doanh nghiệp

Các nhân tố từ áp lực nội bộ trong DN bao gồm: cơ chế chịu trách nhiệm về môi trường; gắn kết các yếu tố môi trường trong hoạch định kế hoạch chiến lược; và người khởi xướng, lãnh đạo. Nếu như một DN gắn kết các vấn đề môi trường vào chiến lược kinh doanh và thực hiện các chương trình, hành động để hỗ trợ cho thực thi chiến lược môi trường, thì hệ thống kế toán với tư cách là một công cụ quản lý cũng sẽ có những sự thay đổi để có thể cung cấp thông tin một cách thích đáng

3. Lợi ích của việc vận dụng kế toán chi phí môi trường

Thứ nhất, hỗ trợ kiểm soát và tiết kiệm chi phí cho DN:

Bằng hệ thống các phương pháp xác định chi phí theo dòng vật liệu, theo chu kỳ sống sản phẩm, theo chi phí đầy đủ, theo chi phí trên cơ sở hoạt động, kế toán sẽ chỉ ra các yếu tố chính phát sinh CPMT trong hoạt động của DN, từ đó giúp DN kiểm soát chi phí tốt hơn theo các quá trình hoạt động kinh doanh của mình. Mặt khác, thông tin KTCPMT luôn gắn liền với thông tin hiện vật về dòng vận động của vật liệu, năng lượng, nước gắn với các quá trình sản xuất trong DN từ đó giúp DN phát hiện những giai đoạn, quá trình sản xuất, sản phẩm tiêu hao nhiều vật liệu, năng lượng để đưa ra các biện pháp sử dụng vật liệu, năng lượng hiệu quả hơn giảm những tác động tiêu cực đến môi trường do sử dụng tài nguyên bất hợp lý và tiết kiệm chi phí cho DN.

Thứ hai, nâng cao khả năng cạnh tranh của DN: Thông tin do KTCPMT cung cấp giúp DN tránh được các chi phí không hợp lý như tiền phạt vi phạm qui định về môi trường, chi phí khắc phục hậu quả môi trường... từ đó giúp tiết kiệm chi phí, cải thiện và giảm các rủi ro môi trường, tăng khả năng cạnh tranh do xu hướng tiêu dùng hiện nay là ưa thích các sản phẩm xanh, sạch. Vì thế, DNSX nào có hoạt động, sản phẩm chất lượng càng thân thiện với môi trường thì khả năng tiêu thụ sản phẩm càng lớn.

Thứ ba, tạo ra lợi thế mang tính chiến lược cho DN: Kế toán thông qua việc thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin có liên quan đến môi trường của DN một cách đúng đắn, đáng tin cậy có thể giúp DN đưa ra các quyết định sản xuất kinh doanh phù hợp hơn, thân thiện với môi trường hơn, cải thiện hình ảnh DN và cải thiện lòng tin với các đối tượng có liên quan như khách hàng, chính phủ... tạo ra lợi thế mang tính chiến lược cho DN trong kinh doanh. Lợi ích này cũng góp phần giúp DN phát triển bền vững hơn trong điều kiện tài nguyên thiên nhiên ngày càng cạn kiệt.

4. Một số kiến nghị việc áp dụng KTCPMT trong các DNSX

KTCPMT đang là một phương pháp hết sức mới mẻ ở Việt Nam cũng như các quốc gia đang phát triển khác trên thế giới. Thông tin về chi phí trong các DN sản xuất đóng vai trò vô cùng quan trọng trong việc giúp các nhà quản trị kiểm soát chi phí để vừa có thể đưa ra các sản phẩm với giá rẻ, đa dạng hoá cơ cấu sản phẩm sản xuất, lựa chọn các biện pháp marketing, từ đó tạo ra nhiều lợi nhuận cho DN. Tuy nhiên, hiện nay, việc áp dụng KTCPMT tại các DN sản xuất vẫn còn hạn chế do nhiều nguyên nhân. Trên cơ sở khảo sát các DN dầu khí, dệt may và DN sản xuất nhựa về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng KTCPMT cũng như việc áp dụng KTCPMT trong các DN sản xuất này, tác giả đưa ra một số kiến nghị như sau:

- Về phía cơ quan quản lý

Xây dựng khuôn khổ pháp lý về KTCPMT theo hướng đồng bộ, phù hợp với các chuẩn mực quốc tế và điều kiện thực tế của Việt Nam. Để làm được điều này, cần có sự phối hợp chặt chẽ của các cơ quan quản lý liên quan đến vấn đề môi trường và kế toán, các tổ chức bảo vệ môi trường, các hội nghề nghiệp... Đồng thời, phối hợp với các tổ chức này trong việc ban hành các hướng dẫn liên quan đến việc áp dụng KTCPMT.

- Về phía doanh nghiệp sản xuất

- Nâng cao nhận thức về vai trò, ý nghĩa quan trọng của KTCPMT trong hoạt động DN. Đặc biệt, một trong những yếu tố quyết định đến việc áp dụng và sự thành công của phương thức kế toán mới này là nhận thức của nhà quản trị DN. Cần nhận thức được rằng, việc áp dụng những biện pháp bảo vệ môi

trường và áp dụng KTCPMT sẽ dẫn đến tiết kiệm chi phí nguyên liệu, năng lượng, nước, tiết kiệm chi phí xử lý chất thải, giúp cho các DNSX đưa ra quyết định thay đổi về kỹ thuật, về hệ thống tổ chức quản lý, về chiến lược sản phẩm theo hướng sản phẩm xanh, về sử dụng nguyên liệu thân thiện với môi trường, từ đó nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh.

- Tùy theo cơ sở vật chất kỹ thuật, năng lực và trình độ quản lý ở mỗi giai đoạn có thể thực hiện các nội dung của KTCPMT trong từng công đoạn, từng sản phẩm, từng bộ phận hoặc áp dụng cho toàn bộ DN.

5. Kết luận

KTCPMT là một công cụ hỗ trợ cung cấp thông tin có liên quan cho việc ra quyết định của mỗi DN, việc hạch toán CPMT ảnh hưởng đến việc trình bày và cung cấp thông tin trên báo cáo tài chính liên quan đến vấn đề môi trường, không chỉ giúp DN giảm các rủi ro về môi trường, có căn cứ chứng minh cho các nghĩa vụ bảo vệ môi trường, mức độ đáp ứng các tiêu chuẩn, luật lệ môi trường cần thực hiện mà còn giúp DN quản lý hiệu quả hoạt động môi trường, tránh bị chi phí tăng cao và xử phạt hành chính từ cơ quan quản lý. Để có thể hạn chế tối đa sự khai thác quá mức nguồn tài nguyên thiên nhiên, các hành vi huỷ hoại môi trường, gây ô nhiễm môi

trường trong các DN sản xuất, các DN cần phải đặt ra các mục tiêu và chính sách chung về môi trường bên cạnh việc cung cấp các sản phẩm thân thiện với môi trường, cam kết tuân thủ các quy định về môi trường hướng đến sự phát triển bền vững. □

Tài liệu tham khảo

1. UNDSO (2001), *Environmental Management Accounting: Procedures and Principles*, United Nations Division for Sustainable Development, New York.
2. USEPA (2000a), *Improving Government's Role in the Promotion of Environmental Managerial Accounting*, United State Environmental Protection Agency, Washington, D.C.
3. International Federation of Accountants (2005), *Environmental Management Accounting, International Guidance Document*, USA.
4. United nations conference on trade and development (2002), *Accounting and financial Reporting for environmental Costs and liabilities*. http://unctad.org/en/Docs/iteeds4_en.pdf.
5. IFAC (2004). *International Guidelines on Environmental Management Accounting (EMA)*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
6. IFAC (2005). *International Guidelines on Environmental Management Accounting (EMA)*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
7. Quốc hội (2022). *Luật Bảo vệ môi trường số 72/2020/QH14*.
8. Thủ tướng Chính phủ (2021). *Quyết định số 1658/QĐ-TTg ngày 01/10/2021, phê duyệt Chiến lược quốc gia về tăng trưởng xanh thời kỳ 2021- 2030, tầm nhìn 2050*.
9. Thủ tướng Chính phủ (2022), *Quyết định số 450/QĐ-TTg ngày 13/4/2022 phê duyệt Chiến lược Bảo vệ môi trường quốc gia đến năm 2030, tầm nhìn đến năm 2050*.
10. Phạm Đức Hiếu và Trần Thị Hồng Mai (2012), *Kế toán môi trường trong doanh nghiệp*, NXB Giáo dục, Hà Nội.