**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG Ở MỘT SỐ QUỐC GIA TRÊN THẾ GIỚI VÀ BÀI HỌC CHO VIỆT NAM**

**Ths. Nguyễn Thị Tấm**

**Khoa Kế toán – Trường Đại học Duy Tân**

**254 Nguyễn Văn Linh – Đà Nẵng**

***Tóm tắt:***

*Trong những năm gần đây, môi trường và các vấn đề môi trường đã trở thành chủ đề có tính thời sự ở hầu hết các quốc gia và có tính toàn cầu. Phát triển bền vững là quá trình phát triển vừa đáp ứng được nhu cầu của thế hệ hiện tại vừa không làm tổn hại đến lợi ích của thế hệ tương lai. Khái niệm phát triển bền vững thể hiện được sự cân bằng giữa tăng trưởng kinh tế với việc bảo vệ môi trường khỏi bị phá hủy chủ yếu bằng cách sử dụng các nguồn tài nguyên thiên nhiên một cách hợp lý và có trách nhiệm. Là một bộ phận quan trọng, đóng vai trò chủ đạo, quyết định đến phát triển kinh tế bền vững, doanh nghiệp có trách nhiệm phải định giá và hạch toán được các yếu tố môi trường nhằm hành động bảo vệ môi trường. Bài viết này tìm hiểu về công tác kế toán quản trị chi phí môi trường ở một số quốc giá trên thế giới và đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp Việt Nam*

***Từ khoá: kế toán, quản trị, chi phí môi trường, bài học***

**1. Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp ở Mỹ**

Mỹ là quốc gia có bề dày phát triển kế toán quản trị cả về lý luận và thực tiễn. Kế toán quản trị môi trường đã được xuất hiện tại Mỹ từ những năm 1970 nhưng tới đầu những năm 1990 các vấn đề lý luận và thực hành kế toán quản trị môi trường mới được nghiên cứu một cách có hệ thống thông qua dự án nghiên cứu của Cơ quan bảo vệ môi trường -Environmental Protection Agency (EPA) năm 1992. Thành công của dự án là đã đưa ra những hướng dẫn kế toán quản trị chi phí môi trường như một công cụ quản trị kinh doanh “*An introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms”* mà sau này có nhiều ảnh hưởng tới sự phát triển của kế toán quản trị môi trường tại nhiều quốc gia trên thế giới.

Tại Mỹ, bên cạnh EPA, Viện kế toán quản trị (Institute of Management Accountans-IMA) cũng đóng vai trò quan trọng trong việc đưa ra các hướng dẫn về kế toán quản trị chi phí môi trường. Năm 1996, IMA đã ban hành tài liệu “*Công cụ và kỹ thuật của kế toán môi trường cho các quyết định kinh doanh*”.Về cơ bản các nội dung trong hướng dẫn của IMA tương đồng với EPA.

Tại các doanh nghiệp Mỹ, kế toán quản trị môi trường chủ yếu tập trung vào các vấn đề quản trị chi phí môi trường phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị (quyết định giá, lợi nhuận, lựa chọn dự án đầu tư) và cung cấp thông tin để lập các báo cáo môi trường đáp ứng yêu cầu của Ủy ban chứng khoán Mỹ.

Chi phí môi trường được nhận diện tại các công ty tùy thuộc vào mức độ và phạm vi sử dụng của thông tin. Tại các doanh nghiệp Mỹ, chi phí môi trường được phân loại và xác định theo 4 mức theo thang đo 5 mức do EPA hướng dẫn là: Chi phí truyền thống, chi phí ẩn, chi phí tiềm tàng, chi phí quan hệ hình ảnh, riêng chi phí xã hội không được xác định trong chi phí nội bộ doanh nghiệp.

***1.4.2. Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp tại Đức***

Đức là nước điển hình về cách thức tiếp cận kế toán quản trị môi trường dưới dạng một quốc gia duy nhất trong khu vực châu Âu. Giống như các nước có nền công nghiệp phát triển, chính phủ Đức sớm nhận ra các vấn đề môi trường mà họ phải đối mặt từ đó nhanh chóng ban hành các đạo luật buộc các doanh nghiệp phải quan tâm đến môi trường trong các hoạt động của mình như Luật Tái chế và rác thải (*Kreislaufwirtchafts-und Abfallgesetz*), Luật về các khoản nợ môi trường (*Umwelthaftungsgesetz*) và Luật các khoản nợ sản phẩm (*Produktthaftungsgesetz*).

Sử dụng hiệu quả vật liệu, năng lượng là ưu tiên số 1 trong kiểm soát chi phí tại các doanh nghiệp Đức do quốc gia này không có thuộc địa để cung cấp nguyên vật liệu giá rẻ như Anh, Mỹ. Quản trị chi phí theo dòng vật liệu được chính phủ khuyến khích và các doanh nghiệp Đức ưa dùng. Vì thế, kế toán chi phí theo dòng vật liệu có cơ hội để phát triển tại các doanh nghiệp Đức.

Tại các doanh nghiệp Đức, kế toán quản trị chi phí môi trường được coi là một công cụ trong hệ thống quản trị môi trường vì thế quá trình áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường được thực hiện tích hợp cùng với hệ thống quản trị nguồn lực (ERP), hệ thống quản trị thông tin (IMIS) ... Do vậy, bên cạnh hệ thống kế toán, hệ thống quản trị hoạt động cũng cung cấp các thông tin hữu ích về chi phí môi trường đặc biệt đối với các doanh nghiệp áp dụng mô hình kế toán chi phí theo dòng vật liệu. Tại các doanh nghiệp Ðức, đều có ngân sách phân bổ cho môi trường, các chi phí liên quan đến môi trường như năng lượng, xử lý rác thải (mặc dù không phải luôn luôn được nhận diện liên quan đến môi trường) đều được ghi nhận và theo dõi rõ ràng, tuy nhiên họ lại chú ý ít hơn tới các khoản chi phí phạt hay bảo hiểm môi trường. Giống như chi phí sản xuất, các công ty Đức phân bổ chi phí môi trường theo quá trình và sản phẩm.

Mô hình kế toán quản trị chi phí môi trường được áp dụng phổ biến tại các doanh nghiệp của Đức là mô hình kế toán theo dòng vật liệu (MFCA). Chi phí trong doanh nghiệp được phân tích theo dòng vật liệu bao gồm chi phí vật liệu, chi phí hệ thống, chi phí cung cấp và thải bỏ. Vẫn mang đặc điểm của hệ thống kế toán quản trị chi phí truyền thống của Đức là hệ thống chi phí tiêu chuẩn linh hoạt với đặc trưng là phân chia doanh nghiệp thành nhiều trung tâm chi phí, việc phân tích đầu vào/đầu ra theo dòng vật liệu tại các công ty Đức có thể chia nhỏ ở mức quá trình và sản phẩm. Tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động sản xuất và yêu cầu quản lý tại các doanh nghiệp để lựa chọn trung tâm chi phí phù hợp trong phân tích chi phí theo dòng vật liệu. Theo IFAC (2005), kế toán chi phí dòng vật liệu đã được thực hiện thành công tại công ty Ciba Specialty Chemicals. Dự án MFCA tại Ciba Specialty Chemicals đã phát hiện ra sự không tương xứng về vật liệu lên tới 2 triệu đô la Mỹ. Sự trái ngược này không chỉ do sự mất mát vật liệu thực tế mà còn do việc ghi nhận dữ liệu không chính xác của hệ thống ERP. Do đó, công ty đã đưa ra một số giải pháp như cải tiến tổ chức và áp dụng một số các kỹ thuật mới. Kết quả từ việc thay đổi các quá trình sản xuất, các vật liệu đầu vào đã giúp công ty tiết kiệm chi phí hàng năm khoảng 100,000 đô la và tăng năng suất sản xuất thêm 30%. Bên cạnh Ciba Specialty Chemicals, Siemens cũng là một doanh nghiệp đa quốc gia của Đức cũng thực hiện thành công kế toán quản trị chi phí môi trường gắn với dòng vật liệu. Với mục tiêu quản trị rác thải bằng 0 (*zero-waste management*) trong giai đoạn 1993-1999, nhờ việc áp dụng quản trị chi phí theo dòng vật liệu đã giúp công ty này giảm chi phí rất lớn, so sánh số liệu chi phí năm 1999 với 1993 cho thấy giảm chi phí vốn tới hơn 50%, giảm chi phí bảo vệ nguồn lực 62%, giảm chi phí hoạt động 37%, tiết kiệm 30 triệu euro cho chi phí xử lý rác thải.

68

***1.4.3. Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp tại Nhật Bản***

Nhật Bản là quốc gia có chương trình hạch toán môi trường phát triển nhất trong các quốc gia châu Á. Năm 1997 Bộ Môi trường Nhật Bản đã tiến hành những dự án nghiên cứu đầu tiên về kế toán môi trường. Năm 1998, Viện kế toán công chứng của Nhật đã công bố Báo cáo sử dụng thông tin chi phí môi trường để quản trị các vấn đề môi trường (JICPA, 1998). Bộ môi trường Nhật Bản (MOE) và Bộ công thương (METI) đóng vai trò quan trọng trong quá trình hướng dẫn và thúc đẩy triển khai ứng dụng kế toán môi trường tại các doanh nghiệp Nhật Bản. Từ năm 1999 đến 2000, MOE đã nghiên cứu và công bố hướng dẫn kế toán môi trường. Hướng dẫn của MOE tập trung vào kế toán chi phí môi trường và lợi ích môi trường cho mục đích báo cáo ra bên ngoài đơn vị, đây là những hướng dẫn mang tính tự nguyện không bắt buộc đối với doanh nghiệp.

Tuy nhiên, cách thức định nghĩa, phân loại và báo cáo về chi phí môi trường của hướng dẫn này rất khó áp dụng để phục vụ cho mục tiêu ra quyết định quản trị nội bộ doanh nghiêp. Song song với quá trình nghiên cứu và hướng dẫn của MOE, METI cũng tiến hành nghiên cứu các dự án về kế toán môi trường nhưng phục vụ cho mục đích quản trị nội bộ doanh nghiệp.

Kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp Nhật Bản là không phức tạp. Chi phí môi trường được các doanh nghiệp được nhận diện là tổng chi phí cho đầu tư cho môi trường (thiết bị, nghiên cứu và phát triển) và phí tổn môi trường trong thời gian nhất định. Chi phí môi trường được phân loại theo hoạt động bao gồm: Chi phí môi trường ở bộ phận kinh doanh, chi phí môi trường đầu nguồn và cuối nguồn, chi phí hoạt động quản trị môi trường, chi phí nghiên cứu và phát triển, chi phí xã hội, chi phí bồi thường thiệt hại môi trường. Để phục vụ cho mục tiêu quản lý và kiểm soát chi phí trong nội bộ doanh nghiệp, các doanh nghiệp Nhật Bản còn nhận diện chi phí môi trường còn bao gồm cả chi phí vật liệu của chất thải và chi phí chế biến chất thải và thực hiện phân loại chi phí theo dòng vật liệu. Theo đó, chi phí môi trường gồm chi phí bảo vệ môi trường, chi phí chi phí vật liệu của chất thải và chi phí chế biến chất thải. Tuy nhiên, các chi phí này chỉ được sử dụng trong các báo cáo quản trị nội bộ doanh nghiệp. Đối với báo cáo chi phí môi trường phát hành ra bên ngoài doanh nghiệp theo yêu cầu của Ủy ban chứng khoán Nhật Bản sẽ không bao gồm chi phí môi trường cho chất thải và chi phí xã hội. Các công ty có thể lựa chọn báo cáo thông tin về các khoản chi phí môi trường một cách tự nguyện theo 3 cách thức: (1) Báo cáo độc lập chi phí môi trường và lợi ích môi trường; (2) Báo cáo kết hợp chi phí môi trường và lợi ích môi trường; (3) Báo cáo kết hợp chi phí môi trường, lợi ích môi trường và lợi ích kinh tế. Trong đó, cách báo cáo thứ 3 được khuyến khích áp dụng. Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp Nhật Bản được sử dụng với mục đích quản lý chi phí, kiểm soát dự toán chứ không phải cho quyết định kinh doanh.

Mô hình kế toán chi phí theo dòng vật liệu được áp dụng cho mục tiêu này và vận dụng thành công để kiểm soát, tiết kiệm chi phí sản xuất thông qua kiểm soát và giảm chi phí chất thải của sản phẩm, tìm ra vật liệu cũng như cải tiến qui trình sản xuất phát sinh với chi phí thấp nhất.

Trong nghiên cứu về áp dụng MFCA tại các doanh nghiệp Nhật Bản được tiến hành bởi METI năm 2010 tại 15 doanh nghiệp thuộc khối sản xuất công nghiệp, 5 doanh nghiệp phi sản xuất công nghiệp và 3 doanh nghiệp trong chuỗi cung ứng cho thấy phương pháp này đang được áp dụng phổ biến tại Nhật Bản trong các doanh nghiệp nhỏ dưới 100 nhân công như TS Coorporation, Shinryo Co., Ltd hay trong các doanh nghiệp qui mô lớn hơn 1000 nhân công như Canon Inc, Nitto Denko Corporation trong mọi ngành nghề công nghiệp, dịch vụ, xây dựng, logistic... Trong số các doanh nghiệp áp dụng thành công mô hình kế toán quản trị chi phí môi trường theo MFCA tại Nhật Bản phải kể đến 2 tập đoàn hàng đầu là Toyota và Canon. Trong đó, Toyota đã thu được lợi ích hàng tỷ Yên mỗi năm do cắt giảm năng lượng sử dụng, giảm thiểu chi phí chế biến chất thải và công nghệ sản xuất sạch hơn. Canon giới thiệu hạch toán chi phí dòng vật chất (MFCA) từ năm 2001, qua đó, cắt giảm các chất thải (cũng là cắt giảm chi phí môi trường) đã làm tăng sản phẩm có ích từ 78% năm 2003 lên 90% năm 2007. Những phân tích MFCA đã khởi điểm cho một loạt sự cắt giảm trong cả những ảnh hưởng môi trường và chi phí phân loại lại rác kính như là hao hụt (phí tổn) vật liệu tại Canon. Trước đó, rác thải kính được coi như kết quả không thể tránh được của quá trình sản xuất và không thể ngăn chặn. Dựa trên phân tích MFCA, Canon đã giới thiệu vật liệu kính mới mỏng hơn trong mối quan hệ với nhà cung cấp kính. Sau những thành công ban đầu, Canon đã mở rộng mô hình MFCA trong toàn bộ tập đoàn.

***4. Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam***

Nghiên cứu kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp tại các quốc gia trên thế giới cho thấy nếu các doanh nghiệp áp dụng phù hợp sẽ đảm bảo cho các doanh nghiệp vừa gia tăng lợi nhuận, vừa giảm các tác động xấu đến môi trường tự nhiên và là cơ sở cho sự phát triển bền vững. Một số bài học kinh nghiệm được rút ra cho các doanh nghiệp Việt Nam là:

- Thứ nhất: Chính phủ đóng vai trò quan trọng trong quá trình thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp. Chính phủ thông qua cơ chế can thiệp bắt buộc bằng hệ thống pháp luật về môi trường chặt chẽ và những hướng dẫn tự nguyện dựa trên cơ sở ban hành các tài liệu hướng dẫn về kỹ thuật và thủ tục thực hành kế toán quản trị chi phí môi trường sẽ tạo điều kiện thuận lợi để các doanh nghiệp tổ chức thực hiện.

- Thứ hai: Việc thực thi kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp phụ thuộc rất nhiều vào mức độ nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp về lợi ích của chúng đối với doanh nghiệp. Sự cam kết của nhà quản trị cấp cao trong doanh nghiệp đóng vai trò quan trọng quyết định đến quá trình áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp. Không có sự quan tâm và ủng hộ của nhà quản trị nội bộ thì việc tiến hành kế toán quản trị chi phí môi trường sẽ phải đương đầu với những thách thức, khó khăn lớn và khó có thể thực hiện.

- Thứ ba: Kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp được thực hiện ở nhiều cấp độ khác nhau: dự án, sản phẩm, doanh nghiệp, chuỗi cung ứng. Tùy thuộc vào mức độ quan tâm của doanh nghiệp để áp dụng cho phù hợp. Ở giai đoạn đầu nên áp dụng ở mức độ cơ bản và thử nghiệm tại một dây chuyền hoặc một bộ phận trước khi tiến hành đại trà toàn doanh nghiệp.

- Thứ tư: Kế toán quản trị chi phí môi trường có thể áp dụng cho các doanh nghiệp có qui mô và ngành nghề khác nhau. Tuy nhiên, nó thường được áp dụng tại các doanh nghiệp hoạt động sản xuất công nghiệp có qui mô lớn, nguồn tài chính dồi dào cũng như qui chế hoạt động nghiêm ngặt.

- Thứ năm: Phương pháp thích hợp để thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp là MFCA vì nó mang lại hiệu quả kinh tế và môi trường cao do tác động đến việc tiết kiệm vật liệu, năng lượng.

**5. Kết luận**

Các doanh nghiệp Việt Nam đang đứng trước nhiều cơ hội phát triển cung như đang đối mặt với các thách thức cạnh trang rất mạnh mẽ. Vì vậy, các doanh nghiệp cần chuẩn bị cho mình các điều kiện cần thiết để tham gia vào cuộc cạnh tranh công bằng với các doanh nghiệp quốc tế. Để làm được điều đó, các doanh nghiệp cần phải trang bị các kiến thức quản trị hiện đại để có thể cạnh tranh được với các doanh nghiệp nước ngoài. Nhận thức cao về vai trò và lợi ích áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường nên cần phải được hoàn thiện để hỗ trợ cho các nhà quản trị trong cuộc cạnh tranh này.

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

**Tài liệu tham khảo :**

[1]. Nguyễn Mạnh Hiền, (2008), "Kế toán quản trị môi trường và việc áp dụng tại

Việt Nam", *Khoa học Thương mại*, số 24/2008.

[2]. Phạm Đức Hiếu (2010), "Kế toán môi trường và sự bất hợp lý của kế toán chi

phí truyền thống", *Phát triển kinh tế*, số 11/2010, tr.8-13

[3]. Phạm Đức Hiếu (2011), *Nghiên cứu giải pháp áp dụng Kế toán môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất của Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa

học cấp Bộ.

[4]. Bartolomeo, M.,Bennett, M.Bouma, James, P.& Wolters,T.(2000), "*Environmental Management Accounting in Europe: Curent Practice and Future Potential*", The European Accounting Review, 9(1), pp 31-52

[5]. Bennett, M. and James, P. (2000), *The Green Bottom Line: Environmental Accounting for Management: Current Practice and Future Trends*, 2nd ed., Greenleaf Publishing, Sheffield.

[6]. Birkin, F.(1996), "*Environmental Management Accounting*", Management Accounting, 74(2), pp.34-37.