**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC DOANH NGHIỆP HIỆN NAY. THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN**

**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. 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 tại các doanh nghiệp hiện nay và đề xuất các giải pháp hoàn thiện.*

***Từ khoá: kế toán, quản trị, chi phí môi trường, thực trạng, giải pháp***

**1. Thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay**

**- Về nhận diện chi phí môi trường**

 Các doanh nghiệp hiện nay nhận diện chi phí môi trường là các chi phí phát sinh gắn liền với quá trình xử lý chất thải cuối cùng, đây là những chi phí phát sinh gắn liền với hoạt động bảo vệ môi trường nhằm tuân thủ Luật bảo vệ môi trường và một số chi phí môi trường tự nguyện khác của doanh nghiệp.

 Các chi phí được nhận diện là chi phí môi trường tại các công ty hiện nay chỉ thuần túy là chi phí dịch vụ mua ngoài (thuê các đơn vị chức năng thực hiện cung cấp dịch vụ môi trường) và chi phí bằng tiền khác để phục vụ hoạt động môi trường. Một số các khoản chi phí phát sinh có liên quan đến bảo vệ môi trường tại các doanh nghiệp nhưng chưa được nhận diện là chi phí môi trường gồm:

- Chi phí nhiên liệu, công cụ đồ dùng phục vụ các thiết bị chuyên dụng cho hoạt động môi trường.

- Chi phí khấu hao thiết bị, phân xưởng xử lý nước thải, đốt đuốc...

- Chi phí nhân công vệ sinh nhà máy.

- Các chi phí vật liệu và chế biến vật liệu của đầu ra phi sản phẩm.

Như vậy,chi phí môi trường đã được nhận diện là một bộ phận chi phí của doanh nghiệp phát sinh từ quá trình sản xuất đó là các chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để thực hiện các biện pháp bảo vệ môi trường. Cách thức nhận diện chi phí này giúp doanh nghiệp thực hiện tuân thủ pháp luật về môi trường từ đó đạt được sự hoạt động hợp pháp trong hoạt động kinh doanh*.*

**- Về phân loại chi phí môi trường**

 Hiện nay hầu hết 100% các doanh nghiệp phân loại chi phí theo chức năng kết hợp với phân loại chi phí theo mục đích và công dụng của chi phí. Theo đó, chi phí trong doanh nghiệp bao gồm: Chi phí sản xuất (Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung) và Chi phí ngoài sản xuất (Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính). Chi phí bảo vệ môi trường là một bộ phận của chi phí sản xuất chung và được coi là chi phí sản xuất của doanh nghiệp. Để kiểm soát và phân tích chi phí nhằm cung cấp thông tin trợ giúp cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh, tại các doanh nghiệp còn thực hiện phân loại chi phí theo mức độ hoạt động. Tuy nhiên, số lượng các doanh nghiệp thực hiện phân loại chi phí theo mức độ hoạt động còn rất ít theo đó chi phí doanh nghiệp được chia thành 2 loại là định phí và biến phí.

 Như vậy, hầu hết các doanh nghiệp hiện nay đã tiến hành phân loại chi phí môi trường theo nội dung kinh tế, mục đích và công dụng của chi phí phục vụ cho mục đích lập báo cáo tài chính, theo đó chi phí môi trường thuộc loại chi phí sản xuất chung.

*-* **Về xây dựng định mức và lập dự toán chi phí môi trường**

Hầu hết các doanh nghiệp hiện nay không lập dự toán chi phí môi trường riêng biệt. Tuy nhiên, các chi phí liên quan đến xử lý chất thải cuối đường ống đã được nhận diện là chi phí môi trường thì đều được xuất hiện trong trong kế hoạch hoạt động làm cơ sở để tính toán nhu cầu vốn lưu động và làm căn cứ để phân tích đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch hoạt động an toàn – sức khỏe- môi trường.

*-* **Về kế toán chi phí môi trường:**

Mặc dù không được hạch toán như một loại chi phí riêng nhưng các công ty đã thực hiện ghi nhận một số khoản chi phí môi trường, tạo cơ sở xác định và cung cấp thông tin khi cần thiết. Các doanh nghiệp đã lập một số báo cáo về chi phí môi trường hỗ trợ cho công tác quản lý và điều hành các hoạt động, trong đó có hoạt động bảo vệ môi trường.

**2. Những hạn chế và nguyên nhân**

 *- Về nhận diện chi phí:* Chi phí môi trường được nhận diện chưa đầy đủ: Rất nhiều khoản chi phí môi trường phát sinh trong sản xuất như chi phí vật liệu, nhân công, thiết bị của chất thải... đã không được nhận diện là chi phí phí môi trường mà được coi là chi phí sản xuất.

*- Về phân loại chi phí:* Cách thức phân loại chi phí hiện hành tại các doanh nghiệp không truy nguyên được nguyên nhân, địa điểm, đối tượng chịu chi phí. Do đó, không giúp cho các doanh nghiệp quản lý chi phí môi trường theo nguồn gốc phát sinh chi phí. Điều đó cũng có nghĩa cách thức phân loại này ít có giá trị trong quản lý và kiểm soát chi phí của doanh nghiệp

*- Về xây dựng định mức và lập dự toán chi phí môi trường*: 100% các doanh nghiệp chưa lập định mức chi phí môi trường. Dự toán về chi phí môi trường được thực hiện kết hợp trong kế hoạch An toàn- Sức khỏe- Môi trường mà chưa phải là một dự toán riêng biệt. Các khoản mục chi phí môi trường chưa được phản ánh đầy đủ (thiếu chi phí chất thải) vì thế chưa có ý nghĩa nhiều cho nhà quản trị kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động môi trường của doanh nghiệp

*- Về ghi nhận và theo dõi chi phí môi trường*: Mặc dù các chi phí bảo vệ môi trường đã được nhận diện tại các doanh nghiệp nhưng lại chưa được ghi nhận riêng biệt trên các tài khoản, sổ kế toán mà được gộp chung trong chi phí sản xuất chung. Mặt khác, thông tin chi phí môi trường chỉ được ghi nhận bằng đơn vị tiền tệ mà bỏ qua đơn vị phi tiền tệ. Cách ứng xử này của kế toán đã làm mất tính rõ ràng và thích đáng của thông tin, vô tình che dấu đi đặc trưng môi trường của chi phí khiến cho nhiều cơ hội cắt giảm chi phí bị bỏ qua bởi nhà quản trị. Mặt khác, việc thiếu thông tin hiện vật còn làm cản trở quá trình đánh giá hiệu quả hoạt động môi trường về hiệu quả sinh thái, không gắn kết được hiệu quả kinh tế và sinh thái từ các hoạt động của doanh nghiệp.

 *Nguyên nhân của những hạn chế trên* là do kế toán tại các doanh nghiệp đã áp dụng nguyên khuôn mẫu của kế toán quản trị truyền thống để thực hành kế toán đối với chi phí môi trường. Đồng thời, nhận thức của ban lãnh đạo cũng như kế toán tại các công ty về kế toán môi trường nói chung, kế toán quản trị chi phí môi trường nói riêng còn hạn chế. Điều đó phản ánh một thực trạng là còn thiếu một khuôn mẫu cho việc thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp. Do đó, cần dựa trên khung lý thuyết khoa học để đưa ra các giải pháp hoàn thiện việc thực hành kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp.

**3. Các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí môi trường**

***- Giải pháp hoàn thiện nhận diện chi phí môi trường***

 Để khắc phục thực trạng chi phí môi trường còn chưa được nhận diện đầy đủ làm ảnh hưởng tới thông tin cung cấp cho nhà quản trị để kiểm soát chi phí và hướng tới việc ra quyết định kinh doanh. Trước mắt, các doanh nghiệp cần bóc tách chi phí môi trường còn bị ẩn trong chi phí sản xuất đó là chi phí để tạo ra chất thải (vật liệu, vốn, lao động). Theo đó, chi phí môi trường trong doanh nghiệp sẽ bao gồm: (1) Chi phí bảo vệ môi trường (chi phí truyền thống đã được nhận diện bởi hệ thống kế toán của các doanh nghiệp) và (2) Chi phí môi trường còn bị ẩn trong chi phí sản xuất – chi phí chất thải (Chi phí chưa được nhận diện và cần phải được nhận diện bổ sung). Các chi phí bảo vệ môi trường được nhận diện theo các hoạt động mà doanh nghiệp thực hiện để tuân thủ luật Bảo vệ môi trường 2005, các chi phí chất thải gắn với những thiệt hại do sản xuất không hiệu quả được nhận diện theo hiệu suất sản xuất sản phẩm

***- Giải pháp hoàn thiện phân loại chi phí môi trường***

 Hiện tại, có nhiều tiêu thức để phân loại chi phí môi trường, tuy nhiên theo tác giả phương pháp phân loại chi phí môi trường phù hợp nhất hiện nay với các doanh nghiệp là phân loại theo dòng vật liệu. Cơ sở phát sinh chi phí môi trường chính là các hoạt động sử dụng tài nguyên (vật liệu, năng lượng) của doanh nghiệp. Do đó, để kiểm soát và quản lý chi phí môi trường nhất thiết phải thông qua sự vận động của dòng vật liệu, năng lượng trong các quá trình sản xuất của doanh nghiệp để phân loại chi phí môi trường. Trên cơ sở hướng dẫn của UNDSD (2001), chi phí môi trường được phân loại theo dòng vật liệu sẽ thuận tiện cho việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp. Theo đó chi phí môi trường trong doanh nghiệp sẽ được chi tiết trong bảng sau:

 **Bảng phân loại chi phí môi trường theo dòng vật liệu**

|  |  |
| --- | --- |
| **STT** | **Danh mục chi phí** |
| **1** |  **Chi phí xử lý chất thải** |
| 1.1 | Chi phí khấu hao các thiết bị có liên quan đến xử lý chất thải (Khấu hao PX xử lý dầu thải, PX nước thải, lò đốt...) |
| 1.2 | Chi phí nhân công xử lý chất thải (chi phí nhân công PX xử lý dầu thải, nước thải...) |
| 1.3 | Chi phí vật liệu xử lý chất thải: Chi phí nhiên liệu máy xử lý sự cố tràn dầu, Chi phí hóa chất xử lý chất thải..., |
| 1.4 |  Chi phí liên quan đến dịch vụ mua ngoài để xử lý chất thải: Các khoản chi phí dọn vệ sinh, sửa chữa, đền bù (CP nạo vét cát bồi lắng PX034, dọn vệ sinh tuyến đường vào nhà máy, Chi phí cắt cỏ, tạp vụ, vệ sinh mặt bằng, Chi phí dịch vụ vận chuyển và xử lý chất thải nguy hại, Chi phí diệt công trùng, chi phí bao Jumbo đựng xúc tác thải...) |
| 1.5 | Các khoản phí và thuế về chất thải và xử lý chất thải (phí Bảo vệ môi trường đối với nước thải công nghiệp , phí Bảo hiểm cho các trách nhiệm về môi trường...) |
| **2.** | **Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường** |
| 2.1 | Chi phí lao động cho hoạt động ngăn ngừa và quản lý môi trường |
| 2.2 | Dịch vụ thuê ngoài ngăn ngừa rủi ro môi trường (Chi phí vật tư phục vụ ngàyCleaning day, làm đê ngăn dự phòng sự cố tràn dầu, Chi phí dự phòng nóng, muabản tin thời tiết, chi phí dịch vụ khảo sát môi trường lao động...) |
| 2.3 | Chi phí nghiên cứu và phát triển các dự án môi trường |
| 2.4 | Chi phí phát sinh cho việc sử dụng các kỹ thuật làm sạch và những nguyên vật liệu thân thiện với môi trường |
| 2.5 | Chi phí quản lý môi trường khác (Chi phí bảng hiệu phục vụ an toàn, Chi phí dụng cụ vệ sinh cho phòng ATMT, Chi phí in giấy phép làm việc phục vụ phòngATMT...) |
| **3.** | **Chi phí của chất thải** |
| 3.1 | Chi phí vật liệu  |
| 3.2 | Chi phí chế biến chất thải (nhân công và khấu hao thiết bị chế biến chất thải...) |

***- Giải pháp hoàn thiện lập dự toán chi phí môi trường***

 Để sử dụng hiệu quả các nguồn lực hữu hạn của mình cho mục tiêu bảo vệ môi trường, nhà quản trị doanh nghiệp phải lập dự toán chi phí môi trường. Dự toán chi phí môi trường tại các doanh nghiệp cần được lập cho các nội dung chi phí môi trường được nhận dạng và phân loại theo dòng vật liệu gồm: (1) Chi phí bảo vệ môi trường với hai nội dung là chi phí xử lý khắc phục ô nhiễm và chi phí quản lý, ngăn ngừa ô nhiễm. (2) Chi phí cho chất thải: Chi phí vật liệu và chế biến chất thải. Cơ sở để lập dự toán chi phí môi trường là kế hoạch hoạt động môi trường trong doanh nghiệp, kế hoạch sản xuất và định mức chi phí xử lý chất thải. Mô hình lập dự toán chi phí môi trường được mô tả trong sơ đồ sau:

Dự toán chi phí môi trường

Dự toán chi phí xử lý chất thải

Dự toán chi phí ngăn ngừa quản lý chất thải

Dự toán chi phí vật liệu và chế biến chất thải

Hiệu suất sản xuất sản phẩm

Kế hoạch hoạt động môi trường, định mức chi phí xử lý chất thải

Dự toán sản xuất

 ***Sơ đồ mô hình lập dự toán chi phí môi trường***

***- Giải pháp hoàn thiện hệ thống kế toán để theo dõi chi phí môi trường***

Hiện nay hệ thống kế toán quản trị chi phí của các doanh nghiệp không theo dõi và cung cấp thông tin riêng biệt về chi phí bảo vệ môi trường mà ghi nhận lẫn trong các tài khoản chi phí sản xuất của doanh nghiệp. Để khắc phục tình trạng này và đồng thời không phá vỡ khuôn mẫu kế toán hiện hành tại các doanh nghiệp, tác giả không đề xuất lập thêm chứng từ hay mở thêm tài khoản sử dụng đối với chi phí môi trường mà điều chỉnh bổ sung thêm thông tin trên chứng từ và mã hóa các khoản chi phí bảo vệ môi trường theo các khoản mục chi phí một cách thích hợp nhằm theo dõi chi phí môi trường phục vụ cho nhu cầu cung cấp thông tin môi trường cho nhà quản trị. Cụ thể:

- Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán: Trên cơ sở hệ thống chứng từ kế toán sẵn có của đơn vị, khi phát sinh các chi phí về vật liệu, nhân công...có liên quan đến hoạt động môi trường bộ phận lập chứng từ cần ghi rõ trong nội dung tóm tắt nghiệp vụ kinh tế phát sinh là chi phí môi trường, trên số chứng từ có thể ghi thêm ký hiệu môi trường (MT) để làm cơ sở cho việc ghi vào tài khoản kế toán có liên quan.

- Tổ chức tài khoản kế toán: Để phục vụ cho việc ghi nhận chi phí môi trường cho mục tiêu quản trị chi phí, tác giả cho rằng nên giữ nguyên hệ thống tài khoản kế toán hiện đang được áp dụng tại các công ty. Tuy nhiên, các tài khoản kế toán chi phí sản xuất của doanh nghiệp cần được chi tiết cho nội dung chi phí môi trường. Cách thức mã hóa tài khoản chi tiết phụ thuộc vào từng doanh nghiệp trên cơ sở hệ thống tài khoản kế toán và phần mềm kế toán đang được sử dụng tại doanh nghiệp

**4. Kết luận**

 Trong những năm gần đây, môi trường và các vấn đề môi trường đã trở thành chủ đề thời sự có tính toàn cầu. Là một bộ phận quan trọng góp phần vào sự phát triển kinh tế của mỗi quốc gia, doanh nghiệp phải có trách nhiệm định giá và hạch toán các chi phí môi trường tăng hiệu quả kinh doanh đồng thời thực hiện các biện pháp bảo vệ môi trường tích cực đảm bảo cho sự phát triển bền vững của doanh nghiệp.

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

**Tài liệu tham khảo :**

[1]. 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

[2]. Nguyễn Mạnh Hiền, (2008), "Kế toán quản trị môi trường và việc áp dụng tại Việt Nam", *Khoa học Thương mại*, số 24/2008.

[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

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