

# THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THỨC ĂN CHĂN NUÔI NỘI ĐỊA TẠI VIỆT NAM

Nguyễn Đăng Học<sup>1\*</sup>, Bùi Thị Khánh Hòa<sup>2</sup>

<sup>1</sup>*Khoa Kế toán và Quản trị kinh doanh, Học viện Nông nghiệp Việt Nam*

<sup>2</sup>*Khoa Kinh tế và Phát triển nông thôn, Học viện Nông nghiệp Việt Nam*

\*Tác giả liên hệ: ndhoc@vnua.edu.vn

Ngày nhận bài: 23.09.2021

Ngày chấp nhận đăng: 01.03.2022

## TÓM TẮT

Nghiên cứu này được thực hiện nhằm phản ánh thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi nội địa tại Việt Nam. Kỹ thuật thống kê mô tả được sử dụng để mô tả hiện trạng và mức độ thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường trong 102 doanh nghiệp được điều tra. Phân tích Anova được sử dụng để so sánh và kiểm định sự khác nhau về mức độ thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường giữa các doanh nghiệp có quy mô sản xuất khác nhau. Kết quả nghiên cứu chỉ ra, chi phí môi trường được nhận diện trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi gồm chi phí xử lý chất thải, chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường và chi phí của đầu ra phi sản phẩm. Tuy nhiên, có rất ít doanh nghiệp theo dõi chi phí môi trường trên tài khoản riêng và hầu hết các doanh nghiệp chưa thực hiện xây dựng định mức và lập dự toán riêng cho chi phí môi trường. Đặc biệt, không có doanh nghiệp nào thực hiện lập báo cáo chi phí môi trường riêng mà chỉ có một số doanh nghiệp tích hợp thông tin chi phí môi trường trên báo cáo chi phí chung. Nghiên cứu đã đề xuất một số khuyến nghị đối với doanh nghiệp nhằm góp phần hoàn thiện kế toán quản trị chi phí môi trường trong thời gian tới.

Từ khóa: Chi phí môi trường, kế toán quản trị chi phí môi trường, thức ăn chăn nuôi.

## Current Status of Environmental Cost Management Accounting at Animal Domestic Feed Production Enterprises in Vietnam

## ABSTRACT

This study aimed to reflect the performance of applying environmental cost management accounting (ECMA) at domestic animal feed production enterprises in Vietnam. Descriptive statistics technique was applied to describe the situation and implementation level of ECMA in 102 surveyed enterprises. Anova analysis was also used to compare and test the difference in the level of implementation of ECMA among enterprises which had different production scale. The research results showed that the environmental costs identified in domestic animal feed production enterprises included the cost of waste treatment, the cost of environmental management and prevention, and the cost of non-product output. However, there were very few enterprises that kept track of environmental costs on their own accounts and most of them did not establish norms and separately estimate environmental costs. Especially, none of enterprises had separate environmental costs reports; rather these costs were intergrated in the other expenses reports. Some recommendations animal feed production enterprises to complete ECMA were proposed.

Keywords: Environmental cost, environmental cost management accounting, animal feed production.

## 1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Kế toán bền vững trở thành mục tiêu chính của các đơn vị kinh tế và tổ chức xã hội thông qua phát triển hệ thống kế toán truyền thống trong đó bao gồm trạng kế toán quản trị chi phí môi

trường (KTQTCPMT) (Schaltegger & cs, 2006). Vào những năm 1970 của thế kỷ XX, vai trò của kế toán trong phát triển bền vững đã được chỉ ra và đã có những nỗ lực đầu tiên kết hợp thông tin môi trường vào hệ thống kế toán (Kaiser, 2017). Tuy nhiên, hệ thống kế toán truyền thống đã bộc

lộ rất nhiều hạn chế trong việc nhận diện và phân bổ chi phí môi trường (CPMT). Theo hệ thống kế toán truyền thống, CPMT thường bị “ẩn” trong chi phí chung (UNSD, 2001). Vì thế hệ thống này đưa ra một cách nhìn không cụ thể về tác động môi trường từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Điều này dẫn đến thông tin không được cung cấp một cách đầy đủ (IFAC, 2005). Vào cuối những năm 1990, KTQTCPMT bắt đầu nhận được nhiều sự quan tâm của các nhà nghiên cứu và nhiều tổ chức trên thế giới. Cơ quan bảo vệ môi trường Mỹ (USEPA, 1995) được coi là tổ chức đầu tiên công bố tài liệu hướng dẫn KTQTCPMT và là nền tảng cho các tài liệu sau này được ban hành bởi Ủy ban Phát triển bền vững Liên Hiệp Quốc (UNSD, 2001) và Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC, 2005). Theo đó, KTQTCPMT được chỉ ra là nội dung quan trọng của kế toán quản trị môi trường, nhằm thu thập, ghi chép, xử lý và cung cấp thông tin CPMT cho việc ra quyết định. Các nghiên cứu trước đây cũng chỉ ra, áp dụng KTQTCPMT có thể mang lại nhiều lợi ích cho đơn vị như tiết kiệm chi phí (Jasch, 2003), giảm thiểu rủi ro về môi trường và xã hội (Burritt & cs., 2009), tăng cường lợi thế cạnh tranh (Dunk, 2007).

Theo quan điểm của kế toán truyền thống, CPMT là chi phí xử lý ô nhiễm môi trường và các khoản thuế, phí liên quan đến môi trường (IFAC, 2005). Tuy nhiên, theo cách tiếp cận đầy đủ hơn thì ngoài các chi phí trên, CPMT còn bao gồm chi phí liên quan đến thiệt hại môi trường như chi phí vật liệu, vốn, lao động bị lãng phí trong quá trình sản xuất (UNSD, 2001; IFAC, 2005); chi phí phòng ngừa và bảo vệ môi trường (UNSD, 2001; Jasch, 2003); các khoản tiền phạt và chi phí khắc phục thiệt hại môi trường do hoạt động của doanh nghiệp gây ra (UNSD, 2001; Jasch, 2003; IFAC, 2005). Trong đó, quan điểm về CPMT được đưa ra bởi UNSD (2001) được sử dụng phổ biến ở nhiều quốc gia, đặc biệt phù hợp với các quốc gia ở giai đoạn đầu của quá trình thực hiện KTQTCPMT. Theo tổ chức này, CPMT được nhận diện gồm chi phí xử lý chất thải; chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường; chi phí vật liệu của đầu ra phi sản phẩm và chi phí chế biến của đầu ra phi sản phẩm.

Cũng giống như những ngành sản xuất khác, sản xuất thức ăn chăn nuôi (TĂCN) cũng có hoạt động gây tác động đến môi trường như phát thải chất thải, nước thải, bụi thải ra môi trường và phát sinh các chi phí xử lý, khắc phục. Ngoài ra, doanh nghiệp cũng có các hoạt động nhằm ngăn ngừa và giảm thiểu phát thải tại nguồn nhằm giảm tác động tiêu cực đến môi trường. Tuy nhiên thực trạng nhận diện, xác định CPMT, cung cấp thông tin CPMT trong các doanh nghiệp sản xuất TĂCN hiện nay như thế nào thì chưa có nghiên cứu nào được thực hiện ở cả phạm vi trong nước và quốc tế. Mục tiêu của bài báo này là phản ánh thực trạng KTQTCPMT trong các doanh nghiệp sản xuất TĂCN nội địa ở Việt Nam thông qua mức độ thực hiện các nội dung của KTQTCPMT. Từ đó, đề xuất một số khuyến nghị đối với các doanh nghiệp nhằm góp phần hoàn thiện KTQTCPMT tại các doanh nghiệp sản xuất TĂCN nội địa trong thời gian tới.

## 2. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

### 2.1. Thu thập dữ liệu

Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, các doanh nghiệp sản xuất TĂCN nội địa được lựa chọn để điều tra bằng phiếu điều tra. Số mẫu điều tra được xác định là 104 mẫu, theo công thức sau:

$$n = \frac{N}{1 + N \times e^2}$$

Trong đó:

n là kích thước mẫu cần xác định;

N: là quy mô tổng thể (142 doanh nghiệp sản xuất TĂCN nội địa);

e: là sai số cho phép (sử dụng mức phổ biến là 5%).

Phương pháp chọn mẫu phân tầng theo quy mô sản xuất của doanh nghiệp được sử dụng để chọn mẫu nghiên cứu. Trong đó quy mô doanh nghiệp được chia thành 3 nhóm là quy mô nhỏ (công suất  $\leq 30.000$  tấn/năm); quy mô vừa (công suất từ 30.000-100.000 tấn/năm) và quy mô lớn (công suất  $> 100.000$  tấn/năm).

Phiếu điều tra được thiết kế với việc sử dụng thang đo Likert 5 mức độ để lấy ý kiến đánh giá của doanh nghiệp về mức độ thực hiện các nội dung KTQTCPMT. Trong đó mức 1 là hoàn toàn không thực hiện và mức 5 là thực hiện đầy đủ. Nội dung KTQTCPMT được dựa trên tài liệu hướng dẫn của UNDSO (2001), bao gồm: Nhận diện CPMT; xây dựng định mức và lập dự toán CPMT; xác định CPMT và lập báo cáo CPMT.

Ngoài ra, nghiên cứu này còn sử dụng phương pháp phỏng vấn sâu đối với đại diện doanh nghiệp và đại diện bộ phận kế toán của doanh nghiệp. Theo đó, 05 doanh nghiệp được phỏng vấn sâu để làm rõ hơn về thực trạng KTQTCPMT trong các doanh nghiệp và nguyên nhân của những hạn chế trong việc thực hiện KTQTCPMT trong các doanh nghiệp sản xuất TÁC N hiện nay.

## 2.2. Phân tích dữ liệu

Số liệu nghiên cứu sau khi điều tra được tổng hợp và đưa vào phần mềm thống kê SPSS20 để tiến hành xử lý và phân tích. Kỹ thuật thống kê mô tả được sử dụng để mô tả thực trạng ECMA trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi thông qua các bảng, biểu và qua các đại lượng như giá trị trung bình, giá trị nhỏ nhất, giá trị lớn nhất, độ lệch chuẩn. Kỹ thuật phân tích phương sai (ANOVA) được sử dụng để so sánh và kiểm định sự khác nhau về mức độ thực hiện các nội dung KTQTCPMT giữa các doanh nghiệp có quy mô sản xuất khác nhau.

## 3. KẾT QUẢ VÀ THẢO LUẬN

### 3.1. Thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp được điều tra

Để thực hiện nghiên cứu này chúng tôi tiến hành điều tra 104 doanh nghiệp, tuy nhiên chỉ nhận lại được 102 phiếu điều tra hợp lệ, trong đó, có 44,1% doanh nghiệp thuộc quy mô nhỏ, 35,3% quy mô vừa và có 20,6% quy mô lớn. Hầu hết các doanh nghiệp được điều tra tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung (chiếm 91,1%) và chỉ có 8,9% số doanh nghiệp tổ chức

theo hình thức vừa tập trung vừa phân tán. Kết quả điều tra cũng cho thấy, hầu hết các doanh nghiệp được điều tra đều sử dụng mô hình kế toán kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị, chỉ có 10,8% doanh nghiệp có tổ chức riêng biệt kế toán quản trị và kế toán tài chính và đây là những doanh nghiệp có quy mô lớn.

Kết quả tổng hợp ở bảng 1 cho thấy mức độ thực hiện các nội dung KTQTCPMT trong các doanh nghiệp sản xuất TÁC N ở mức trung bình với mức điểm bình quân theo thang đo Likert 5 mức độ giao động từ 2,79-4,12. Trong đó, nội dung nhận diện CPMT được các doanh nghiệp đánh giá là có mức độ thực hiện cao nhất. Các doanh nghiệp được khảo sát đều cho rằng họ có nhận diện và ghi nhận các loại CPMT phát sinh trong doanh nghiệp vào sổ kế toán. Tuy nhiên, phần lớn các doanh nghiệp không theo dõi tách biệt chi phí này mà thường phân vào các tài khoản chung, chỉ có một số doanh nghiệp mở tài khoản chi tiết để theo dõi chúng. Kết quả nghiên cứu cũng cho thấy mức độ thực hiện nội dung theo dõi CPMT trên tài khoản chi tiết và lập báo cáo CPMT ở các doanh nghiệp ở thấp và nội dung có mức độ thực hiện thấp nhất ở các doanh nghiệp chính là xây dựng định mức và lập dự toán riêng cho CPMT.

Kết quả kiểm định tính đồng nhất phương sai giữa các nhóm doanh nghiệp thể hiện ở bảng 2 cho thấy hệ số Sig Levene's test có giá trị  $0,011 < 0,05$ , cho thấy có sự khác biệt về phương sai giữa các nhóm. Do đó, để kiểm định sự khác nhau về mức độ thực hiện các nội dung KTQTCPMT giữa các nhóm doanh nghiệp cần căn cứ vào giá trị Welch ở kết quả Robust Test. Giá trị Sig kiểm định Welch bằng  $0,000 < 0,05$ , cho phép kết luận có khác biệt về mức độ thực hiện nội các nội dung KTQTCPMT giữa các doanh nghiệp có quy mô khác nhau.

Kết quả tổng hợp ở bảng 3 cho thấy, doanh nghiệp có quy mô lớn có mức độ thực hiện KTQTCPMT cao hơn quy mô nhỏ. Kết quả phỏng vấn sâu cũng cho thấy các doanh nghiệp có quy mô càng lớn thì họ càng quan tâm chi tiết đến từng loại chi phí để có các biện pháp giám sát, quản trị chi phí hiệu quả nên mức độ thực hiện các nội dung KTQTCPMT cũng hoàn thiện và cao hơn các doanh nghiệp có quy mô nhỏ.

**Bảng 1. Mức độ thực hiện nội dung KTQTCPMT trong các doanh nghiệp sản xuất TÁC� nội địa tại Việt Nam (n = 102, năm 2021)**

| Nội dung ECMA                          | Nhỏ nhất | Lớn nhất | Trung bình | Độ lệch chuẩn |
|----------------------------------------|----------|----------|------------|---------------|
| Nhận diện CPMT                         | 2        | 5        | 4,12       | 0,57          |
| Theo dõi chi tiết CPMT trên sổ kế toán | 2        | 5        | 2,87       | 0,59          |
| Phân bổ CPMT                           | 2        | 5        | 3,32       | 0,65          |
| Xây dựng định mức và lập dự toán CPMT  | 2        | 4        | 2,79       | 0,62          |
| Lập báo cáo CPMT                       | 2        | 5        | 2,83       | 0,60          |

**Bảng 2. Kết quả kiểm định tính đồng nhất phương sai và Robust Test**

|                     | Levene Statistic | df1 | df2    | Sig.  |
|---------------------|------------------|-----|--------|-------|
| Dựa trên trung bình | 4,732            | 2   | 99     | 0,011 |
| Dựa trên trung vị   | 3,762            | 2   | 99     | 0,027 |
| Robust Test         |                  |     |        |       |
| Welch               | 18,480           | 2   | 48,278 | 0,000 |

**Bảng 3. Mô tả mức độ áp dụng KTQTCPMT theo quy mô sản xuất (n = 102)**

|            | Trung bình | Độ lệch chuẩn | Nhỏ nhất | Lớn nhất |
|------------|------------|---------------|----------|----------|
| Quy mô nhỏ | 2,89       | 0,29          | 2,17     | 3,33     |
| Quy mô vừa | 3,04       | 0,26          | 2,50     | 3,47     |
| Quy mô lớn | 3,41       | 0,24          | 3,17     | 4,00     |

### 3.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi nội địa tại Việt Nam

#### 3.2.1. Nhận diện chi phí môi trường

Kết quả nghiên cứu chỉ ra, CPMT được nhận diện trong các doanh nghiệp sản xuất TÁC� gồm ba nhóm chi phí là chi phí xử lý chất thải, chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường và chi phí vật liệu, năng lượng của chất thải.

##### (1) Chi phí xử lý chất thải

Đây là các khoản mục chi phí liên quan đến việc xử lý chất thải, nước thải, khí thải được phát thải từ quá trình sản xuất và hoạt động của doanh nghiệp, bao gồm:

Một là, chi phí liên quan đến hệ thống xử lý nước thải, khí thải, giảm tiếng ồn như chi phí khấu hao máy móc, thiết bị phục vụ cho hoạt động xử lý nước thải, khí thải và chi phí sửa chữa, bảo dưỡng những thiết bị này. Tuy nhiên,

mức độ phát sinh các loại chi phí này và phương pháp ghi nhận thì có sự khác biệt giữa các doanh nghiệp, được thể hiện ở hình 1. Theo đó, chi phí khấu hao máy móc, thiết bị phục vụ cho hoạt động xử lý chất thải có phát sinh ở 100% doanh nghiệp được khảo sát nhưng chỉ có 13,7% doanh nghiệp theo dõi trên tài khoản chi tiết, còn lại hơn 86% doanh nghiệp ghi nhận vào các tài khoản chi phí chung. Lý giải cho kết quả này là do trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi hầu như không có hệ thống máy móc, thiết bị riêng phục vụ cho việc xử lý chất thải, mà những hệ thống này đã được thiết kế gắn liền với hệ thống máy móc, thiết bị phục vụ cho sản xuất. Do đó, chi phí khấu hao của những máy móc thiết bị này đều được các doanh nghiệp ghi nhận là chi phí sản xuất chung và không tách biệt riêng. Cũng tương tự chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng, sửa chữa máy móc, thiết bị phục vụ cho hoạt động xử lý chất thải có phát sinh ở tất cả các doanh nghiệp được khảo sát

nhưng cũng chỉ có 13,7% số doanh nghiệp theo dõi chi tiết.

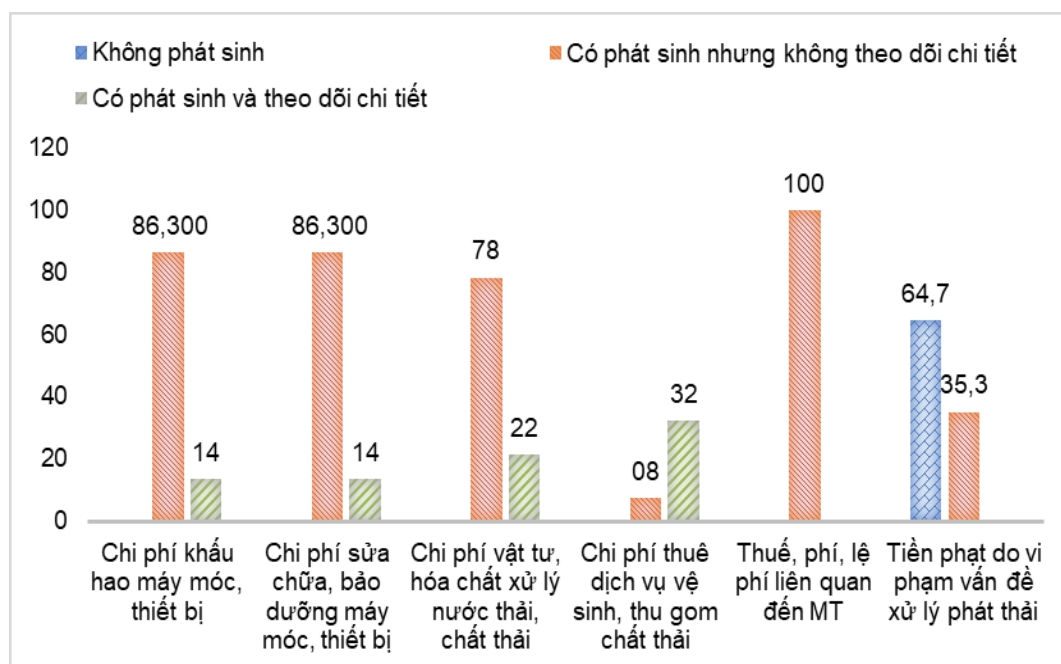
*Hai là*, chi phí vật tư, hóa chất phục vụ cho hoạt động thu gom, xử lý chất thải, nước thải. Trong đó, chi phí vật tư là chi phí của các loại công cụ, dụng cụ phục vụ cho hoạt động thu gom, xử lý chất thải như chổi quét, giẻ lau, thùng, sọt rác, xà phòng... Chi phí hoá chất là chi phí mua các loại hóa chất nhằm xử lý khi nước thải có nồng độ quá đậm đặc hoặc là các chất thải nguy hại. Theo kết quả điều tra, chi phí này phát sinh ở tất cả các doanh nghiệp được điều tra nhưng chỉ có 21,6% doanh nghiệp theo dõi chi phí này trên các tài khoản chi tiết.

*Ba là*, chi phí thuê ngoài cho hoạt động thu gom, xử lý chất thải. Theo đó, các doanh nghiệp cho biết hàng tháng họ đều phát sinh chi phí thuê nhân công bên ngoài cho hoạt động thu gom rác thải từ hoạt động sản xuất, từ sinh hoạt của công nhân viên và hoạt động ở các phòng ban công ty. Ngoài ra, ở một số doanh nghiệp còn phát sinh thêm chi phí thuê ngoài để vệ sinh nhà xưởng sản xuất, trang trại, phun khử trùng khu vực sản xuất. Tuy nhiên chỉ có 32,4% số doanh nghiệp ghi nhận vào các tài khoản chi tiết, còn số còn lại hạch toán vào các tài khoản

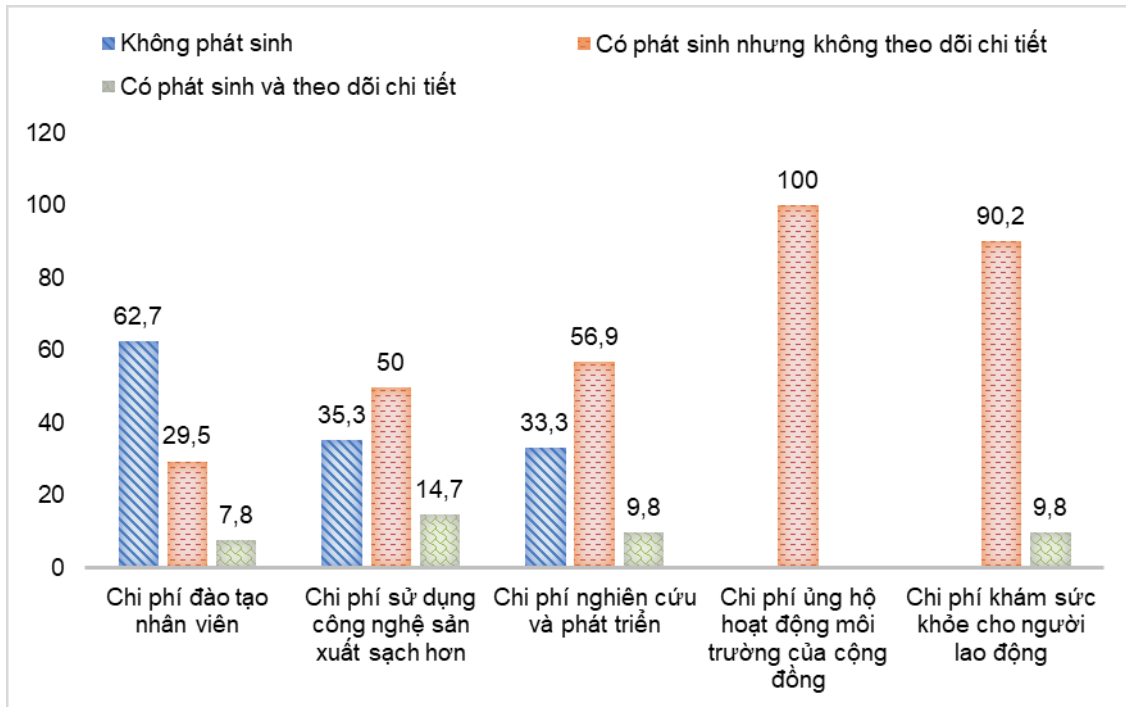
chi phí sản xuất chung và chi phí quản lý doanh nghiệp.

*Bốn là*, các khoản phí, lệ phí liên quan đến đánh giá tác động môi trường để được cấp giấy phép hoạt động sản xuất, giấy phép môi trường và thuế bảo vệ môi trường. Trong đó, các khoản phí, lệ phí doanh nghiệp phải trả để có được giấy phép sản xuất và giấy phép môi trường là các chi phí phát sinh trước quá trình sản xuất kinh doanh. Kết quả nghiên cứu chỉ ra, 100% doanh nghiệp cho rằng họ có phát sinh chi phí này nhưng không có doanh nghiệp nào ghi nhận riêng là CPMT mà đều được ghi nhận chung vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

*Năm là*, chi phí liên quan đến các khoản tiền phạt do vi phạm các quy định xử lý chất thải, nước thải, khí thải và chi phí khắc phục sự cố môi trường. Theo kết quả điều tra thì có 64,7% số doanh nghiệp cho rằng họ không phát sinh các khoản tiền phạt và chỉ có 35,3% số doanh nghiệp đã từng phát sinh khoản chi phí này, đó là các khoản tiền phạt do sự cố tràn hệ thống xử lý nước thải, hoặc xả nước thải, khói ra môi trường quá quy định cho phép. Tuy nhiên, chi phí này không ghi nhận riêng là CPMT mà được ghi nhận là chi phí khác.



**Hình 1. Chi phí xử lý chất thải trong các doanh nghiệp sản xuất TĂCN nội địa tại Việt Nam**



**Hình 2. Chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất TẮCN nội địa tại Việt Nam**

#### (2) Chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường

Đây là các chi phí của các hoạt động phòng ngừa và quản lý môi trường nhằm giảm thiểu phát thải môi trường tại nguồn, khi nó chưa phát sinh và qua đó sẽ giảm thiểu được các chi phí xử lý phát thải hay tránh các khoản tiền phạt không đáng có. Thực trạng nhận diện chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất TẮCN được thể hiện ở hình 2.

*Chi phí đào tạo nhân viên*, là chi phí cử nhân viên đào tạo nhằm nâng cao hiểu biết và kiến thức về quản lý môi trường. Chi phí này thường bao gồm chi phí hỗ trợ đi lại, ăn ở, tài liệu cho cán bộ được cử đi đào tạo, tập huấn. Theo kết quả điều tra, chi phí này chỉ phát sinh tại 37,3% doanh nghiệp được điều tra chỉ có 7,8% doanh nghiệp ghi nhận trên các tài khoản chi tiết, số còn lại là ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

*Chi phí phát sinh do sử dụng công nghệ sạch hơn*, là chi phí phát sinh do sử dụng công nghệ để sản xuất sạch hơn để giảm thiểu tác động tiêu cực đến môi trường. Một trong những

công nghệ doanh nghiệp thay đổi hướng đến việc giảm thiểu tác hại tiêu cực đến môi trường là nâng cấp lò hơi đốt dầu sang đốt than hoặc là chuyển từ việc lò hơi đốt than sang lò hơi bão hòa (Công ty TNHH thương mại VIC). Tuy nhiên, có đến hơn 1/3 số doanh nghiệp được khảo sát cho rằng họ không phát sinh chi phí này và trong số các doanh nghiệp có phát sinh chi phí này thì cũng chỉ có 14,7% doanh nghiệp theo dõi trên các tài khoản chi tiết.

*Chi phí nghiên cứu và phát triển sản phẩm, quy trình sản xuất* nhằm giảm tác động với môi trường. Ở hầu hết các doanh nghiệp sản xuất đều có hoạt động nghiên cứu nhằm cải tiến chất lượng sản phẩm và quy trình sản xuất, một trong những yếu tố được đưa vào khi tiến hành nghiên cứu sản phẩm, quy trình sản xuất đó là giảm thiểu phát thải ra môi trường, tận dụng được các phế liệu, phụ phẩm từ quá trình sản xuất theo hướng sản xuất tuần hoàn, khép kín. Tuy nhiên, chi phí của bộ phận này nếu có thì cũng được ghi chung vào chi phí quản lý doanh nghiệp chứ không được theo dõi riêng, tỉ lệ doanh nghiệp được điều tra có phát sinh chi phí

này là 66,7% và trong đó chỉ có 9,8% có theo dõi riêng chi phí này.

*Chi phí quản lý môi trường khác*, chi phí này bao gồm các khoản hỗ trợ cộng đồng liên quan đến các hoạt động môi trường và các chi phí quan trắc môi trường, tiếp các đoàn kiểm tra, thanh tra về vấn đề môi trường. Theo kết quả điều tra, 100% doanh cho biết họ có phát sinh các loại chi phí này nhưng không thường xuyên và có giá trị nhỏ nên doanh nghiệp không theo dõi riêng.

*Chi phí khám sức khỏe cho người lao động*. Mặc dù trong nội dung hướng dẫn của UNDS (2001) về nội dung CPMT không có khoản chi phí này nhưng theo quan điểm của tác giả và cũng đã tham vấn ý kiến của chuyên gia thì chi phí khám sức khỏe cho người lao động là CPMT. Vì, tác động của sản xuất đến môi trường không chỉ là tạo ra các chất thải, nước thải, khí thải gây ô nhiễm môi trường mà còn ảnh hưởng đến sức khỏe của người lao động trong doanh nghiệp. Theo kết quả điều tra, tất cả các doanh nghiệp đều trích chi phí khám sức khỏe nhưng chỉ có 9,8% doanh nghiệp theo dõi riêng còn lại đều ghi nhận chung vào chi phí sản xuất hoặc chi phí quản lý doanh nghiệp tùy thuộc vào phạm vi phát sinh chi phí.

(3) Chi phí nguyên vật liệu của đầu ra phi sản phẩm

Nguyên vật liệu là yếu tố đầu vào quan trọng của mọi quá trình sản xuất nhưng trong quá trình sản xuất không phải tất cả nguyên vật liệu đưa vào đều tạo nên sản phẩm mà còn tạo ra các phế liệu đó là các nguyên vật liệu, sản phẩm hỏng, bụi thải, chất thải rắn khác từ sản xuất. Trong đó, có những loại phế liệu không thể thu hồi được và trở thành chất thải cần được xử lý, đây chính là các đầu ra phi sản phẩm. Theo UNDS (2001), chi phí nguyên vật liệu của đầu ra phi sản phẩm là nội dung quan trọng của CPMT và trong hệ thống kế toán truyền thống chưa được chỉ ra, nó là chi phí chiếm tỉ trọng lớn trong tổng CPMT của các doanh nghiệp nhưng lại thường bị bỏ qua.

Kết quả nghiên cứu chỉ ra, chi phí nguyên vật liệu của đầu ra phi sản phẩm được nhận diện

trong các doanh nghiệp sản xuất TÁC� chủ yếu là chi phí nguyên vật liệu, bao bì bị hư hỏng phải thay thế và chi phí nguyên vật liệu của chất thải. Tuy nhiên, phương pháp ghi nhận chi phí này là khác nhau ở các doanh nghiệp. Ở các doanh nghiệp nhỏ thì chi phí vật liệu của chất thải không được tách biệt riêng mà được phản ánh chung vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp còn chi phí bao bì thay thế bị hỏng thì được ghi vào tài khoản phí sản xuất chung mà không theo dõi trên tài khoản chi tiết. Ở một số doanh nghiệp lớn hơn thì bộ phận kế toán theo dõi các chi phí bao bì hư hỏng trên các tài khoản kế toán chi tiết. Chẳng hạn như tại Công ty TNHH thương mại VIC, bộ phận kế toán mở tài khoản chi tiết cấp 3,4 để theo dõi các loại chi phí này.

Bên cạnh đó, đối với các doanh nghiệp sản xuất TÁC� có sử dụng các vật liệu đốt như củi, than, mùn cưa, trấu để phục vụ cho hoạt động của bếp hơi thì hàng năm còn phát sinh chi phí mua các loại vật liệu này. Tuy nhiên, trong quá trình sử dụng các loại vật liệu này cũng tạo ra các chất thải rắn không thu hồi được như bùn, xỉ than, tro. Hay nói cách khác, không phải toàn bộ chi phí của các vật liệu đốt sẽ tạo nên sản phẩm mà có một lượng bị lãng phí, thất thoát và tạo nên các chất thải. Tuy nhiên những chi phí này rất khó xác định nên hầu hết các doanh nghiệp không xác định được nên chúng đều được tính vào chi phí sản xuất của sản phẩm và không được nhận diện là CPMT.

### **3.2.2. Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí môi trường**

Để phục vụ cho chức năng lập kế hoạch và quản trị chi phí môi trường một cách hiệu quả thì nhà quản trị cần tiến hành xây dựng định mức và lập dự toán CPMT cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, để thực hiện được công việc này đòi hỏi phải có sự phối hợp giữa các bộ phận trong doanh nghiệp, đặc biệt là giữa bộ phận kế toán quản trị và bộ phận phụ trách liên quan đến môi trường. Thực trạng tại các doanh nghiệp được điều tra cho thấy, các CPMT đều được nhận diện trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi nhưng lại không được xây dựng định mức và lập dự toán chi phí riêng biệt.

Theo đó, hầu hết các doanh nghiệp sản xuất TÁC N được khảo sát đều trả lời họ không thực hiện xây dựng định mức và lập dự toán CPMT riêng và chỉ xây dựng định mức và lập dự toán các khoản mục chi phí sản xuất là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Doanh nghiệp cho rằng, khi xây dựng định mức và lập dự toán các loại chi phí này là đã bao gồm cả CPMT. Nguyên nhân chính việc các doanh nghiệp không xây dựng định mức và lập dự toán riêng cho CPMT là họ thiếu thông tin cụ thể và sự phối hợp giữa bộ phận kế toán và bộ phận liên quan đến môi trường trong doanh nghiệp là không chặt chẽ. Nguyên nhân thứ hai là do hiểu biết, kiến thức của bộ phận kế toán về vấn đề môi trường, CPMT còn hạn chế. Kết quả nghiên cứu này cũng phù hợp với thực trạng KTQTCPMT ở các doanh nghiệp sản xuất lĩnh vực khác ở Việt Nam (Nguyễn Đăng Học, 2021).

Tuy nhiên, ở một số doanh nghiệp có quy mô lớn thì họ có xây dựng định mức và lập dự toán một số khoản CPMT. Chẳng hạn, Công ty Cổ phần Green Feed Việt Nam - Chi nhánh Hà Nam có xây dựng định mức và lập dự toán chi năng lượng tiêu hao cho hoạt động sản xuất, lập dự toán chi phí xử lý nước thải, chi phí quản lý môi trường, chi phí vệ sinh công nghiệp, chi phí xử lý các sự cố môi trường và chi phí khám sức khỏe cho nhân viên.

### 3.2.3. Xác định chi phí môi trường

Tổng hợp kết quả điều tra cho thấy, ở hầu hết các doanh nghiệp, đặc biệt là những doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa thì CPMT không được theo dõi tách biệt mà ẩn trong các chi phí chung. Hay nói cách khác, kế toán không mở sổ tài khoản chi tiết để theo dõi các chi phí này mà chúng được tập hợp vào các tài khoản chi phí chung như chi phí sản xuất chung, chi phí quản lý doanh nghiệp hoặc là chi phí khác. Nguyên tắc việc xác định CPMT tại hầu hết các doanh nghiệp đang áp dụng là chi phí phát sinh tại bộ phận nào thì ghi nhận vào chi phí của bộ phận đó, không sử dụng tài khoản riêng hay cũng không chi tiết tài khoản riêng cho CPMT. Chẳng hạn, tại công ty Cổ phần Ngọc Việt, chi phí khấu hao máy móc, thiết bị phục vụ hoạt động xử lý chất thải được hạch toán chung vào Tài khoản 6274; Chi phí dịch vụ thuê ngoài Công ty Môi trường dọn dẹp vệ sinh, thu gom phát thải được tập hợp trên tài khoản Tài khoản 6427 hay các khoản tiền phạt thì được tập hợp trên Tài khoản 811; các chi phí liên quan đến đào tạo nhân viên, chi phí truyền thông hưởng ứng ngày môi trường, chi phí tiếp các đoàn thanh tra, kiểm tra nếu có liên quan đến vấn đề môi trường thì được tổng hợp trên Tài khoản 6428.

**Bảng 4. Trích báo cáo tổng hợp chi phí tại Công ty Cổ phần Green Feed Việt Nam (VNĐ)**

| STT   | Hạng mục các chi phí                                         | Năm 2018 | Năm 2019 | Năm 2020 |
|-------|--------------------------------------------------------------|----------|----------|----------|
| 12    | Chi phí sản xuất khác                                        |          |          |          |
| 12.1  | Phân bổ dịch vụ Chi phí SX                                   |          |          |          |
| 12.2  | Chi phí đồng phục, bảo hộ lao động                           |          |          |          |
| 12.3  | Chi phí khử trùng                                            |          |          |          |
| 12.4  | Chi phí xử lý nước thải + rác thải sinh hoạt + chất nguy hại |          |          |          |
| 12.5  | Chi phí vệ sinh công nghiệp                                  |          |          |          |
| 12.6  | Chi phí kiểm nghiệm - phân tích                              |          |          |          |
| 12.7  | Chi phí bao bì rách vỡ                                       |          |          |          |
| 12.8  | Chi phí thuê xe nâng                                         |          |          |          |
| 12.9  | Các loại chi phí khác                                        |          |          |          |
| 12.10 | Chi phí rửa hệ thống                                         |          |          |          |

Tuy nhiên, ở một số doanh nghiệp có quy mô sản xuất lớn (khoảng 13,7%) thì mặc dù họ không xây dựng tài khoản riêng nhưng CPMT được theo dõi trên các tài khoản rất chi tiết. Điển hình, tại các nhà máy của Công ty Cổ phần Green Feed Việt Nam, bộ phận kế toán mở sổ rất chi tiết để theo dõi các CPMT. Cụ thể, Chi phí vệ sinh công nghiệp kho sản xuất được theo dõi trên Tài khoản 6278002; Chi phí bơm sát trùng kho được theo dõi trên Tài khoản 6278003; Chi phí vật tư cho hoạt động xử lý rác thải như chổi quét, giẻ lau, xà phòng, chi phí xử lý chất thải nguy hại được theo dõi trên Tài khoản 6778008...

Cuối kỳ, khi tập hợp chi phí tính giá thành, xác định kết quả kinh doanh. CPMT sẽ được phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí. Phương pháp phân bổ CPMT phụ thuộc vào phương pháp phân bổ chi phí chung mà các doanh nghiệp đó đang áp dụng. Thông thường các chi phí chung này sẽ được phân bổ cho từng đối tượng tập hợp chi phí theo những tiêu thức nhất định như số lượng sản phẩm, số giờ lao động, định mức. Chỉ một số ít doanh nghiệp có sử dụng phương pháp phân bổ tiên tiến đó là phân bổ dựa trên hoạt động ABC (Activity Based Costing).

### **3.2.4. Lập báo cáo chi phí môi trường**

Tổng hợp và cung cấp thông tin CPMY là nội dung quan trọng của KTQTCPMT và thông tin CPMT thường được thể hiện trên các báo cáo kế toán. Tuy nhiên, hiện nay không có quy định nào bắt buộc các doanh nghiệp phải thực hiện lập báo cáo CPMT mà việc lập báo cáo này chủ yếu là phục vụ nội bộ doanh nghiệp và xuất phát từ nhu cầu của nhà quản trị. Đối với các doanh nghiệp mà CPMT không được theo dõi tách biệt thì hầu như thông tin CPMT không được thể hiện trên các báo cáo chi phí. Ngược lại, ở các doanh nghiệp có theo dõi CPMT trên các tài khoản chi tiết thì mặc dù họ không lập báo cáo CPMT riêng lẻ nhưng chúng được thể hiện trên báo cáo tổng hợp chi phí của doanh nghiệp (Bảng 4).

Lý giải cho việc kế toán các doanh nghiệp không lập báo cáo CPMT riêng hoặc không trình bày thông tin CPMT trên các báo cáo tổng hợp

chi phí là do từ đầu chúng đã không được theo dõi tách biệt trên các khoản mục riêng mà được theo dõi chung trên các tài khoản chi phí chung. Tuy nhiên, nguyên nhân sâu xa là do nhu cầu của nhà quản trị trong việc sử dụng thông tin CPMT để ra quyết định. Bởi vì, báo cáo tổng hợp chi phí hay báo cáo CPMT được lập chủ yếu để cung cấp thông tin cho quản trị nội bộ và nó chỉ được lập khi nhà quản trị có nhu cầu. Thực tế nhà quản trị của doanh nghiệp có quan tâm đến vấn đề môi trường nhưng họ chủ yếu quan tâm nhiều đến công nghệ, quy trình xử lý chất thải đúng quy định để không bị các cơ quan chức năng phạt hoặc ảnh hưởng đến hình ảnh của doanh nghiệp mà chưa quan tâm nhiều đến thông tin về CPMT. Do đó, bộ phận kế toán không có áp lực trong việc theo dõi và cung cấp chi tiết thông tin chi phí này phát sinh trong doanh nghiệp

## **4. KẾT LUẬN VÀ KHUYẾN NGHỊ**

### **4.1. Kết luận**

KTQTCPMT là khái niệm không còn mới ở Việt Nam, tuy nhiên mức độ thực hiện trong các doanh nghiệp đang còn hạn chế và doanh nghiệp sản xuất TÁC� cũng không ngoại lệ. Kết quả nghiên cứu chỉ ra, các doanh nghiệp sản xuất TÁC� nội địa ở Việt Nam bước đầu thực hiện các nội dung của KTQTCPMT nhưng còn hạn chế và có sự khác biệt giữa các doanh nghiệp có quy mô khác nhau. Theo đó, doanh nghiệp có quy mô lớn có mức độ hiện các nội dung KTQTCPMT đầy đủ và toàn diện hơn các doanh nghiệp có quy mô nhỏ. CPMT được nhận diện trong doanh nghiệp sản xuất TÁC� được nhận diện bao gồm chi phí xử lý chất thải; Chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường. Chi phí của chất thải thực tế có phát sinh trong sản xuất TÁC� nhưng chưa được nhận diện là CPMT. Tuy nhiên, ở hầu hết các doanh nghiệp, CPMT không được tách biệt và theo dõi trên các tài khoản chi tiết mà chủ yếu được ghi nhận vào các tài khoản chi phí tổng quát theo phạm vi phát sinh chi phí. Đặc biệt, các doanh nghiệp không thực hiện xây dựng định mức và lập dự toán riêng cho CPMT mà họ cho rằng khi xây

dựng định mức và lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung là đã bao gồm cả CPMT. Kết quả nghiên cứu cũng chỉ ra, trên 90% số doanh nghiệp được điều tra và chủ yếu là các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa, không lập báo cáo CPMT cũng như thông tin chi phí môi trường không được trình bày trên các báo tổng hợp chi phí. Chỉ có một số ít doanh nghiệp có trình bày thông tin CPMT trong các báo cáo tổng hợp chi phí của doanh nghiệp.

#### **4.2. Một số khuyến nghị đối với doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi nội địa tại Việt Nam**

Để góp phần hoàn thiện KTQTCPMT trong các doanh nghiệp sản xuất TÁCΝ nội địa, nghiên cứu đề xuất một số khuyến nghị với các doanh nghiệp như sau:

(i) *Nhận diện CPMT*: Hiện nay có nhiều tài liệu hướng dẫn nhận diện và phân loại CPMT được đưa ra bởi các tổ chức khác nhau như UNDSĐ (2001); IFAC (2005); Bộ môi trường Nhật Bản (JMŌE, 2005) và một số nhà nghiên cứu khác. Tuy nhiên, trong bối cảnh ở Việt Nam, khi mà các doanh nghiệp đang ở giai đoạn đầu thực hiện KTQTCPMT thì việc nhận diện và phân loại CPMT theo hướng dẫn của UNDSĐ (2001) là phù hợp nhất. Theo đó, CPMT được nhận diện gồm chi phí xử lý chất thải, chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường, chi phí vật liệu của đầu ra phi sản phẩm (chất thải) và chi phí chế biến của đầu ra phi sản phẩm. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu chỉ ra, các doanh nghiệp sản xuất TÁCΝ nội địa mới nhận diện chi phí xử lý chất thải và chi phí phòng ngừa, quản lý môi trường là CPMT mà chưa nhìn nhận chi phí của chất thải là CPMT. Điều đó dẫn đến thông tin CPMT được cung cấp sẽ không đầy đủ và ảnh hưởng đến việc ra quyết định. Do đó, ngoài các CPMT đã được nhận diện như hiện nay, các doanh nghiệp nên nhìn nhận chi phí bị lãng phí khi tạo ra chất thải cũng là một loại CPMT.

(ii) *Xây dựng định mức và lập dự toán CPMT*. Hiện nay các doanh nghiệp không tiến

hành xây dựng định mức và lập dự toán riêng cho CPMT và họ cho rằng khi lập dự toán các loại chi phí sản xuất là đã bao gồm cả CPMT. Điều này là không sai, tuy nhiên để có kế hoạch chi tiết cho từng loại chi phí và nắm được đầy đủ về quy mô và phạm vi phát sinh CPMT, từ đó có các biện pháp giảm chi phí, cải thiện hiệu quả môi trường thì doanh nghiệp nên lập dự toán riêng cho các loại CPMT chiếm tỉ trọng lớn như chi phí xử lý chất thải, chi phí của chất thải. Định mức CPMT cần dựa vào lượng chất thải dự kiến và định mức chi phí xử lý một đơn vị chất thải. Ngoài ra, doanh nghiệp có thể dựa vào số liệu thống kê quá khứ ở những kỳ trước để xây dựng định mức và lập dự toán CPMT cho kỳ kế hoạch.

(iii) *Theo dõi CPMT trên tài khoản chi tiết*: Hiện nay, hầu hết các doanh nghiệp không theo dõi tách biệt CPMT mà đang được ghi nhận chung vào các tài khoản chi phí tổng quát, điều này gây khó khăn cho việc tổng hợp và cung cấp thông tin CPMT. Để làm cơ sở cho việc lập báo cáo CPMT, các doanh nghiệp nên thực hiện theo dõi riêng các chi phí này bằng cách mở các tài khoản chi tiết như một số doanh nghiệp đã sử dụng.

(iv) *Phương pháp xác định CPMT*. Kết quả nghiên cứu chỉ ra, CPMT được hầu hết các doanh nghiệp ghi nhận chung vào các tài khoản chi phí chung và sau đó phân bổ cho các đối tượng chi phí theo phương pháp truyền thống. Điều này dẫn đến CPMT đang được phân bổ cho các sản phẩm, quy trình mà không căn cứ vào mức độ tạo ra chi phí của mỗi sản phẩm, quy trình sản xuất. Để xác định chính xác CPMT cho các sản phẩm, quy trình, hoạt động doanh nghiệp nên áp dụng kết hợp phương pháp chi phí theo hoạt động (ABC) và phương pháp chi phí theo dòng vật liệu (MFCA).

(v) *Cung cấp thông tin CPMT*. Kết quả nghiên cứu cũng chỉ ra, ở hầu hết các doanh nghiệp thông tin CPMT không được trình bày tách biệt trên các báo cáo tổng hợp chi phí của kế toán và không có doanh nghiệp nào lập báo cáo CPMT riêng lẻ. Điều này dẫn đến nhà quản trị không nắm được chính xác phạm vi và quy mô CPMT phát sinh trong doanh nghiệp và có

thể ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định. Do đó, để cung cấp đầy đủ thông tin cho ra quyết định, khi thực hiện tốt các khuyến nghị ở trên, các doanh nghiệp nhỏ và vừa có thể trình bày thông tin CPMT bằng cách tích hợp trong báo cáo chi phí của doanh nghiệp như một số doanh nghiệp đã thực hiện (Bảng 4) hoặc thậm chí lập báo cáo CPMT theo các nội dung chi phí và miền môi trường theo hướng dẫn của UNDS (2001).

(vi) KTQTCPMT nói riêng và kế toán quản trị chi phí nói chung chủ yếu hướng đến cung cấp thông tin cho quản trị nội bộ và việc thực hiện KTQTCPMT ở mức độ nào phụ thuộc rất nhiều và nhu cầu của nhà quản trị. Khi nhà quản lý có nhu cầu sử dụng thông tin chi phí môi trường thì sẽ là áp lực để bộ phận kế toán thực hiện các nội dung của KTQTCPMT. Ngoài ra, KTQTCPMT là nội dung khó và phức tạp nên kế toán cần được đào tạo, bồi dưỡng nâng cao kiến thức, hiểu biết về KTQTCPMT và cần có sự kết nối chặt chẽ giữa các bộ phận trong doanh nghiệp.

#### TÀI LIỆU THAM KHẢO

Burritt R.L., Herzig C. & Tadeo B. (2009). Environmental management accounting for cleaner

production: the case of a Philippine rice mill. *Journal of Cleaner Production*. 17: 431-439.

Dunk S. (2007). Assessing the Effects of Product Quality and Environmental Management Accounting on the Competitive Advantage of Firms. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 1(1): 28-38.

IFAC (2005). International Guidance Document: Environmental Management Accounting. International Federation of Accountants, New York.

Jasch C. (2003). The use of environmental management accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner Production*. 11: 667-676.

Kaiser M. (2017). The suitability of Environment Management Accounting (EMA) models applied by the German Mittelstand Table of Contents. University of Gloucestershire.

Nguyễn Đăng Học (2021). Kế toán quản trị chi phí môi trường và thực tiễn vận dụng trong các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam. *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*. 3: 47-53

Schaltegger S., Bennett M. & Burritt R. (2006). Sustainability accounting and reporting: development, linkages and reflection. In M. and B. Schaltegger, S., Bennett (Ed.), *Sustainability Accounting and Reporting*. Springer, Dordrecht. pp. 1-33.

UNDS (2001). Environmental Management Accounting Procedures and Principles. United Nations Division for Sustainable Development, New York.