

Nghiên cứu hoàn thiện chương trình đào tạo Kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp phục vụ giảng dạy cho sinh viên ở Trường Cao đẳng Lào Cai

Hà Thị Thu Nga*

*ThS. Khoa Kinh tế, Trường Cao đẳng Lào Cai

Received: 6/11/2023; Accepted: 16/12/2023; Published: 28/12/2023

Abstract: In current reality, businesses in Lao Cai province only practice traditional accounting and acknowledge some environmental costs in general costs. This leads to a lack of information to make environmental management decisions. The article presents some basic content about environmental cost accounting, and then proposes some solutions to improve the training program in teaching students at Lao Cai College.

Keywords: Accounting, environmental costs, businesses, Lao Cai province

1. Mở đầu

Hiện nay nước ta rất quan tâm đến công tác BVMT và phát triển bền vững đất nước. Theo thống kê của Bộ Tài nguyên và Môi trường, năm 2015 đã có hơn 500 DN, cơ sở kinh doanh vi phạm thải các chất thải độc hại gây ÔNMT với mức xử phạt hơn 26 tỷ VND, nhiều DN bị xử phạt nhiều lần nhưng vẫn cố tình vi phạm. Để giải quyết triệt để tình trạng ÔNMT phụ thuộc vào phần lớn các DN vì đa số các DN đều có công nghệ lạc hậu, việc chuyển đổi đầu tư xử lý chất thải cho BVMT đòi hỏi phải có nguồn kinh phí rất lớn. Trong khi đó hầu hết các DN đều gặp khó khăn về tài chính, hoạt động kinh doanh thường xuyên phải đi vay vốn với lãi suất ngân hàng. Trước tình hình này, ngày 31/8/2016 Thủ tướng chính phủ đã ký ban hành Chỉ thị số 25/CT-TTg về một số nhiệm vụ, giải pháp cấp bách về BVMT.

Thực hiện chỉ đạo của Chính phủ, tỉnh Lào Cai đang tập trung xây dựng khu xử lý nước thải tập trung với tổng kinh phí lên tới hơn 70 tỷ VND, mặt khác yêu cầu các DN hàng năm phải làm báo cáo đánh giá tác động môi trường, đồng thời mỗi DN có trách nhiệm đầu tư xây dựng đầy đủ các công trình BVMT, đảm bảo nước thải phải được xử lý đạt tiêu chuẩn chất lượng mới được thải ra môi trường. Nhiều DN như công ty Cổ phần DAP số 2 Vinacem, công ty tuyến đồng Lào Cai, Khách sạn Quốc tế Aristo, bệnh viện 500 giường,... đã tích cực đầu tư xây dựng các hệ thống nước thải tuần hoàn nhằm BVMT theo đúng quy định.

Tuy nhiên, để DN trong địa bàn tỉnh thay đổi trong nhận thức về trách nhiệm xã hội trước các vấn

đề về môi trường đã đặt kế toán tại các DN trước thách thức làm sao và bằng cách nào có thể kế toán được các yếu tố môi trường? Không chỉ thông qua vai trò có tính truyền thống là ghi chép và báo cáo thông tin tài chính mà còn thể hiện được vai trò của kế toán như là công cụ trợ giúp hữu hiệu cho các nhà quản trị trong việc quản lý các vấn đề môi trường trong phạm vi từng đơn vị kinh tế. Trong bối cảnh đó sự ra đời của kế toán môi trường như là một tất yếu nhằm đáp ứng các đòi hỏi về thông tin môi trường trong hoạt động của DN ở cả góc độ lý luận và thực tiễn.

Trong thực tế, các DN tại tỉnh Lào Cai mới chỉ thực hiện kế toán truyền thống và thừa nhận một số khoản CPMT rõ ràng trong chi phí chung. Điều này dẫn tới sự thiếu thông tin để ra các quyết định quản lý ôi trường và đòi hỏi sự quan tâm đặc biệt tới các CPMT trong hiện tại. Trong bài viết này, tác giả trình bày một số nội dung cơ bản về kế toán CPMT, thực trạng kế toán CPMT trong các DN tại Việt Nam từ đó đưa ra những giải pháp và lợi ích khi áp dụng kế toán CPMT trong DN tại tỉnh Lào Cai.

2. Nội dung nghiên cứu

2.1. Những nội dung cơ bản về kế toán CPMT trong DN (DN)

Theo quan niệm truyền thống, CPMT chính là những chi phí cho bảo vệ môi trường (BVMT) thông qua việc tái chế, xử lý chất thải. Nhưng hiện nay quan niệm này không hoàn toàn đúng và đủ. Vì chúng ta đã bỏ qua những khoản chi phí như chi phí vật liệu của chất thải, chi phí liên quan đến những nỗ lực hạn chế sử dụng tài nguyên, điều đó làm cản trở

mục tiêu cuối cùng của kế toán môi trường (KTMT) là cung cấp thông tin giúp các nhà quản trị có quyết định thích hợp trong việc ngăn ngừa ÔNMT.

Do đó, CPMT là các chi phí gắn với thiệt hại môi trường và BVMT 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 DN, ảnh hưởng tới chính phủ và mọi người [1]. Từ khái niệm này, CPMT không chỉ liên quan đến DN mà còn liên quan đến chính phủ. Chính phủ đóng vai trò quản lý vĩ mô, sử dụng công cụ quản lý để yêu cầu người gây ô nhiễm phải trả tiền. Nhưng dù phát sinh ở đâu, như thế nào thì CPMT cũng bao gồm các khoản chi cho việc BVMT của DN để ngăn ngừa, giảm thiểu và kiểm soát chặt chẽ tình trạng ÔNMT.

Kế toán CPMT bao gồm các công việc sau:

(1) Nhận dạng, xác định chi phí; (2) Xác định đối tượng tập hợp chi phí; (3) Tập hợp CPMT theo các đối tượng đã xác định; (4) Tổng hợp và phân bổ chi phí cho các đối tượng theo tiêu thức phân bổ thích hợp; (5) Lập báo cáo CPMT; (6) Phân tích, đánh giá tình hình sử dụng CPMT.

CPMT gồm nhiều loại khác nhau nên khi hạch toán kế toán cần nhận diện riêng đâu là chi phí trực tiếp và đâu là chi phí gián tiếp (chi phí chung). Đối với chi phí trực tiếp được ghi nhận trực tiếp cho sản phẩm hoặc dịch vụ có liên quan, còn chi phí chung cần được tập hợp riêng và sau đó phân bổ cho các đối tượng có liên quan. Quá trình phân bổ chi phí một mặt giúp DN nhận thức rõ nguồn gốc chi phí, mặt khác giúp tìm nguyên nhân cốt lõi của chi phí để có biện pháp kiểm soát cho phù hợp.

Trong kế toán CPMT việc nhận diện chi phí và phân bổ chi phí có vai trò rất quan trọng do tác động của vấn đề môi trường trong CPSX thường bị đánh giá thấp. CPMT hữu hình có thể nhận thấy ngay, chẳng hạn như chi phí xử lý chất thải công nghiệp, thiêu đốt rác, ... những chi phí này chỉ là một phần nhỏ trong tổng chi phí liên quan đến môi trường. CPMT ẩn như chi phí năng lượng tạo ra chất thải, chi phí mua nguyên vật liệu phát thải, chi phí quản lý quá trình xử lý chất thải, chi phí nhân công xử lý chất thải, chi phí hao mòn máy móc thiết bị xử lý chất thải, trách nhiệm pháp lý... thường bị ẩn trong các tài khoản chi phí chung. Do đó, kế toán cần phải bóc tách các chi phí này và phân bổ vào các sản phẩm, quy trình, hệ thống một cách thích hợp. Điều này là rất quan trọng không chỉ giúp DN dự toán CPSX chính xác mà còn giúp nhà quản trị đạt được mục tiêu cắt giảm chi phí, cải thiện chất lượng môi trường.

Phân bổ CPMT trong hệ thống kế toán truyền thống như sau: một DN M sản xuất 2 loại sản phẩm A và B có khối lượng nguyên vật liệu chính sử dụng, thời gian lao động trực tiếp của công nhân là như nhau sẽ được kế toán tập hợp vào (tài khoản) TK 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và TK 622- Chi phí nhân công trực tiếp cho hai sản phẩm A và B. Mặt khác, trong quá trình sản xuất sản phẩm B có sử dụng hóa chất độc hại làm phát sinh các chi phí để giảm thiểu sự tiếp xúc của công nhân với hóa chất, chi phí vận chuyển hóa chất độc hại, chi phí bảo quản, giám sát việc sử dụng hóa chất, chi phí giảm thiểu tác hại của hóa chất tới môi trường, ... Các chi phí này được tập hợp chung vào TK 627- CPSX chung. Cuối kỳ, kế toán sẽ thực hiện phân bổ CPSX chung cho hai sản phẩm A và B theo các tiêu thức như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, CPSX chung kế hoạch hoặc giờ công lao động.

Sau khi đã phân bổ CPSX chung cho từng sản phẩm, kế toán sẽ kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, CPSX chung sang tài khoản 154- CPSX kinh doanh dở dang chi tiết từng sản phẩm A, B; đồng thời dựa vào giá trị sản phẩm làm dở đầu kỳ và cuối kỳ kế toán tính giá thành của từng sản phẩm theo phương pháp thích hợp.

Để đạt được mục đích là cung cấp thông tin về CPMT cho các đối tượng liên quan. Kế toán CPMT cần xác định CPMT trong các thông tin của kế toán truyền thống. Vì thế, các công việc kế toán liên quan đến kế toán CPMT như lập chứng từ kế toán, tài khoản kế toán và ghi sổ kế toán được thực hiện như kế toán thông thường và theo quy định hiện hành ở nhà nước.

2.2. Thực trạng kế toán CPMT tại các DN (DN trên địa bàn tỉnh Lào Cai

Qua nghiên cứu và tìm hiểu thực tế, ở Việt Nam đã ban hành Luật môi trường lần đầu vào năm 1993, Luật BVMT sửa đổi vào năm 2005, Luật môi trường năm 2014 và mới đây nhất là Thông tư 66/2016/TT-BTC ngày 29/4/2016 về phí BVMT đối với khai thác khoáng sản nhưng chưa ban hành chế độ kế toán có liên quan đến việc tổ chức kế toán CPMT trong DN.

Chế độ kế toán hiện hành chưa có các văn bản hướng dẫn DN trong việc bóc tách và theo dõi được CPMT trong CPSX kinh doanh, 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, 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, chưa xác định cụ thể trách nhiệm của DN đối với môi trường.

Thực tế, yếu tố chi phí “môi trường” 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 chung và các nhà quản lý DN không thể phát hiện, không thể thấy được quy mô và tính chất của CPMT và từng khoản CPMT.

2.3. Đề xuất giải pháp thực hiện kế toán CPMT cho các DN trên địa bàn tỉnh Lào Cai

2.3.1. Trong hệ thống tài khoản kế toán (Thông tư 200/2014/TT-BTC của Bộ trưởng Bộ tài chính ngày 24/12/2014) có TK 627- CPSX chung có 6 tài khoản cấp 2 từ 6271 đến 6278 nên bổ sung thêm tài khoản chi tiết là tài khoản 6279- Chi phí BVMT. Trong tài khoản này, tại DN kế toán có thể chi tiết thêm tài khoản cấp 3 đối với chi phí nhân viên xử lý chất thải, chi phí năng lượng tạo ra chất thải..., Từ đó, trong quá trình sản xuất có phát sinh các chi phí này, kế toán sẽ tập hợp riêng vào TK 6279, cuối kỳ kế toán sẽ kết chuyển chi phí BVMT sang TK 154- CPSX kinh doanh dở dang để tính giá thành sản phẩm.

2.3.2. Tách CPMT từ tài khoản chi phí nơi chúng thường “ẩn” và phân bổ cho các sản phẩm, quy trình có liên quan là rất cần thiết. Nhờ đó các nhà quản trị đạt được mục tiêu giảm chi phí, cải thiện chất lượng môi trường.

2.2.3. Lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ hợp lý là cơ sở để các nhà quản trị nhận được các thông tin đúng về chi phí nhưng cần dựa vào hoàn cảnh cụ thể lựa chọn tiêu thức cho phù hợp. Trong thực tế, cả quá trình sản xuất và sản phẩm đều là nguồn gốc của CPMT. Trong quá trình sản xuất ra sản phẩm khác nhau có thể sẽ tạo ra chất thải ở dạng rắn, lỏng, khí sau đó xả ra môi trường. Các chất thải đó chính là nguyên nhân gây ra cả CPMT bên trong và bên ngoài. Việc phân bổ CPMT vào sản phẩm sẽ cung cấp cho DN những thông tin quản trị có giá trị. Từ đó nhà quản trị sẽ thay đổi bản thiết kế của sản phẩm hoặc quá trình sản xuất có liên quan đến sản phẩm đó sao cho thân thiện với môi trường. Đồng thời biết được liệu với lượng CPMT đã phân bổ vào sản phẩm thì sản phẩm đó có khả năng sinh lời hay không.

2.4. Lợi ích khi áp dụng kế toán môi trường (KTMT) và kế toán CPMT trong DN

- Áp dụng những biện pháp BVMT và áp dụng KTMT, kế toán CPMT sẽ dẫn đến tiết kiệm chi phí nguyên liệu, năng lượng, nước, tiết kiệm chi phí xử lý chất thải, giúp các DN 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, sử dụng nguyên liệu thân thiện với môi trường. Từ đó nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh gắn với hiệu quả của BVMT.

- Áp dụng kế toán CPMT trong DN ban đầu mang tính tự nguyện. Trong giai đoạn đầu, các cơ quan của Chính phủ chỉ ban hành những hướng dẫn để thực hiện kế toán CPMT. Thực tế cho thấy, các DN thực hiện kế toán CPMT tốt thì hiệu quả kinh doanh ngày càng tăng, sẽ tạo động lực cho tất cả các DN khác áp dụng KTMT.

- Tại các DN tùy theo CSVC kỹ thuật, năng lực và trình độ quản lý ở mỗi giai đoạn có thể nhấn mạnh một hoặc nhiều nội dung của KTMT, nhưng về cơ bản nội dung của KTMT là: Hạch toán dòng vật liệu (MFA); Phân tích chu kỳ sống sản phẩm; Kế toán chi phí và thu nhập về môi trường; Đánh giá trách nhiệm trong quản lý môi trường; Trình bày thông tin về môi trường trong báo cáo tài chính và báo cáo quản trị của DN.

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

3. Kết luận

Những quy định cụ thể cho hoạt động KTMT và kế toán CPMT là rất quan trọng. Để thực hiện tốt các hoạt động này thì việc đào tạo cán bộ KTMT trong DN ở tỉnh Lào Cai là rất bức thiết. Trường CĐ Lào Cai là nơi đào tạo cán bộ kế toán cần xây dựng chương trình đào tạo cập nhật và chuyên nghiệp để đào tạo đội ngũ kế toán DN đáp ứng yêu cầu phát triển kinh tế của DN trên địa bàn tỉnh Lào Cai.

Việc bổ sung KTMT sẽ rất hữu ích cho kế toán truyền thống, nhờ đó mới thể hiện hết được vai trò của mình trong việc giúp DN hướng tới mục tiêu phát triển toàn diện cả về lợi nhuận và lợi ích xã hội.

Tài liệu tham khảo

1. Phạm Đức Hiếu, Trần Thị Hồng Mai (2012), *Kế toán môi trường trong DN*, NXB Giáo dục Việt Nam, Hà Nội.
2. Hoàng Thị Bích Ngọc, KTQT môi trường – bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, Tạp chí Kế toán & Kiểm toán.
3. International Federation of Accountants, Environmental Management Accounting, International Guidance Document, USA, 2005.
4. Quốc hội (2014), *Luật BVMT số 55/2014/QH13*. Hà Nội