


Tầm quan trọng của kế toán quản trị môi trường TRONG SỰ PHÁT TRIỂN CỦA DOANH NGHIỆP

 TS. Nguyễn Bích Ngọc*

Nhận: 10/12/2021

Biên tập: 11/12/2021

Duyệt đăng: 18/12/2021

Tóm tắt

Các vấn đề về môi trường toàn cầu đã tăng lên đáng kể, trong những thập kỷ gần đây. Một phần là do các sự cố lớn như rò rỉ hóa chất Bhopal (1984) và vụ tràn dầu Exxon Valdez (1989). Những sự kiện này đã nhận được sự chú ý của giới truyền thông trên toàn thế giới và gia tăng mối quan tâm về các vấn đề lớn như: sự nóng lên toàn cầu, cạn kiệt nguồn tài nguyên không thể tái tạo và môi trường sống tự nhiên ngày càng ít dần.

Các doanh nghiệp (DN) ngày càng nhận thức được tác động môi trường đối với hoạt động, sản phẩm và dịch vụ của họ. Rủi ro môi trường là rủi ro không thể bỏ qua, chúng là một phần của việc vận hành DN thành công như thiết kế sản phẩm, tiếp thị và quản lý tài chính hợp lý. Hành vi môi trường kém có thể có tác động bất lợi đến hoạt động kinh doanh và tài chính của DN. Những hình phạt đối với DN bao gồm tiền phạt, thuế môi trường, doanh thu giảm sút, tẩy chay của người tiêu dùng, không có khả năng đảm bảo tài chính, nguy cơ đối mặt với kiện tụng làm tổn hại hình ảnh DN.

Bài viết này nhằm mục đích, làm rõ các vấn đề về môi trường cũng như những lưu ý khi áp dụng kế toán quản trị (KTQT) môi trường nhằm tiết kiệm chi phí, thúc đẩy sự phát triển bền vững của DN trong môi trường sản xuất kinh doanh hiện đại ngày nay.

Từ khóa: KTQT môi trường, EMA.

Abstracts

Global environmental problems have increased dramatically in recent decades, partly due to major incidents such as the Bhopal chemical leak (1984) and the Exxon Valdez oil spill (1989). These events have received worldwide media attention and increased concern about major issues such as global warming, depletion of non-renewable resources and natural habitats.

Businesses are increasingly aware of the environmental impact of their operations, products and services. Environmental risks are risks that cannot be ignored, they are as a part of running a successful business like product design, marketing, and sound financial management. Poor environmental behavior can have an adverse impact on a business and financial performance. Penalties for businesses include fines, environmental taxes, reduced revenue, consumer boycotts, inability to secure financing, risk of facing lawsuits that damage the business image.

This article aims to clarify environmental issues as well as considerations when applying environmental management accounting in order to save costs, promote the sustainable development of enterprises in the production and business environment. modern business today

Keywords: environmental management accounting, EMA.

1. Tổng quan các vấn đề về môi trường trong KTQT thông thường

Nói một cách lý tưởng, thì các DN sẽ phản ánh yếu tố môi trường trong quy trình kế toán thông qua việc xác định CPMT gắn liền với sản phẩm, quy trình và dịch vụ. Tuy nhiên, nhiều hệ thống kế toán thông thường không thể xử lý thỏa đáng các CPMT và kết quả là chỉ quy chúng vào các tài khoản tổng hợp chung. Do đó, nhà quản trị không biết về những chi phí này, không có thông tin để quản lý và

không có động lực để giảm chúng (UNSD, 2003). Trên thực tế, hầu hết các phương pháp KTQT đều đánh giá thấp những chi phí phát sinh của hành vi ảnh hưởng xấu đến môi trường. Một số đánh giá quá cao chi phí phát sinh nhưng lại đánh giá thấp lợi ích của việc cải thiện các hoạt động môi trường.

Các phương pháp KTQT có thể làm sai lệch và bóp méo vấn đề môi

trường, dẫn đến việc nhà quản lý đưa ra quyết định có hại cho DN và có hại cho môi trường. Ví dụ rõ ràng nhất liên quan đến việc sử dụng năng lượng. Một chiến dịch công khai gần đây của Chính phủ Anh báo cáo rằng, các công ty đang chi tiêu trung bình vượt 30% cho năng lượng thông qua các hoạt động không hiệu quả. Với việc quản lý năng lượng tốt, chúng ta có thể giảm

*Khoa Kế toán - Kiểm toán, Học viện Ngân hàng

30% tác động đến môi trường và cắt giảm 30% chi phí năng lượng của tổ chức. Frost và Wilmhurst (2000) cho rằng, việc không phản ánh vấn đề về môi trường trong KTQT đã dẫn đến hệ quả là các tổ chức không nhận thức được tác động của môi trường đến kết quả kinh doanh và bảng cân đối kế toán. Hơn nữa, họ bỏ lỡ việc xác định các khoản chi phí có thể cắt giảm và các cơ hội cải tiến khác; đưa ra các quyết định định giá, kết hợp và phát triển sản phẩm/dịch vụ không chính xác. Điều này dẫn đến những thất bại trong việc nâng cao giá trị khách hàng, tăng rủi ro của khoản đầu tư và các quyết định khác với hậu quả lâu dài. Để KTQT có thể góp phần cải thiện hoạt động môi trường của DN, thì chắc chắn cần phải thay đổi. KTQT môi trường (EMA) là một nỗ lực để tích hợp KTQT với các vấn đề quản trị môi trường.

2. KTQT môi trường

EMA là quá trình tạo và phân tích cả thông tin tài chính và phi tài chính nhằm hỗ trợ quy trình quản trị môi trường nội bộ. Nó bổ sung cho phương pháp KTQT tài chính thông thường, với mục đích phát triển cơ chế thích hợp nhằm xác định và phân bổ chi phí liên quan đến môi trường (Bennett và James (1998a), Frost và Wilmhurst (2000)). EMA có thể được áp dụng trong các lĩnh vực chính như: định giá sản phẩm; lập dự toán, đánh giá dự án đầu tư; tính toán chi phí và tiết kiệm trong các dự án môi trường; thiết lập mục tiêu kết quả hoạt động.

Burritt và cộng sự (2001) cho rằng, vẫn chưa có định nghĩa chính xác về EMA. Họ coi EMA là một ứng dụng của kế toán thông thường

liên quan đến các tác động do môi trường gây ra, được đo bằng đơn vị tiền tệ. EMA có thể được xem như một phần của kế toán môi trường và định nghĩa là 'sử dụng thông tin tiền tệ và vật chất để quản lý nội bộ'.

Burritt và cộng sự đã phát triển một khuôn khổ đa chiều của EMA. Họ xem xét sự khác biệt giữa 05 khía cạnh: bên trong so với bên ngoài; phân loại vật chất so với tiền tệ; khung thời gian quá khứ và tương lai; ngắn hạn và dài hạn; thu thập thông tin từng lần với thu thập thông tin thường xuyên.

Trong khuôn khổ này, các phương pháp khác nhau của EMA như chi phí vòng đời môi trường hoặc kế toán CPMT có thể được đặt ra hoặc chỉ định. Ban lãnh đạo công ty có thể lựa chọn các công cụ thích hợp, trên cơ sở nhu cầu thông tin của họ.

Tương tự, trong một loạt các nghiên cứu của mình (1997, 1998a, 1998b), Bennett và James đã chỉ ra phạm vi đa dạng của kế toán quản lý môi trường. Họ cung cấp một loạt các mô hình hữu ích, trong đó có mô hình 'Kim tự tháp KTQT liên quan đến môi trường', nhằm đánh giá các phương pháp KTQT môi trường cũng như thiết kế và triển khai các hệ thống mới.

Theo Bennett và James (1998a), EMA sẽ thu thập dữ liệu liên quan đến môi trường (cấp thấp nhất). Những dữ liệu này sẽ được xử lý, thông qua các kỹ thuật và quy trình (cấp trung bình) thành thông tin hữu ích cho các nhà quản trị (cấp cao nhất). Các dữ liệu quan trọng vừa mang bản chất tài chính vừa mang bản chất phi tài chính. Những phương pháp KTQT như đo lường hiệu quả hoạt động, lập dự toán hoạt động, chi

phí hoặc định giá sẽ được sử dụng cho quá trình xử lý dữ liệu này.

3. Ví dụ về các phương pháp KTQT môi trường

3.1. Xác định CPMT

Nghiên cứu tổng quan cho thấy, có nhiều cách tiếp cận khác nhau để định nghĩa CPMT. Năm 1998, Cơ quan Bảo vệ Môi trường Hoa Kỳ cho rằng, định nghĩa về CPMT phụ thuộc vào cách một công ty dự định sử dụng thông tin, ví dụ như trong lập dự toán vốn hoặc thiết kế sản phẩm. Họ đã phân biệt giữa 04 loại chi phí: Chi phí thông thường là những chi phí nguyên liệu và năng lượng liên quan đến môi trường; Chi phí tiềm ẩn là những chi phí được hệ thống kế toán phát hiện nhưng sau đó bị ẩn đi trong chi phí chung; Chi phí dự phòng là chi phí có thể phát sinh trong tương lai, chi phí này còn được gọi là nợ tiềm tàng; Chi phí hình ảnh và quan hệ là những chi phí vô hình về mặt bản chất, ví dụ chi phí lập báo cáo môi trường.

Tuy nhiên, những chi phí này sẽ trở nên không đáng kể khi so sánh với chi phí liên quan đến việc bị coi là hành xử thiếu trách nhiệm. Sự cố khét tiếng Brent Spar, khiến Công ty Dầu Shell thiệt hại hàng triệu bảng Anh về doanh thu, do bị người tiêu dùng tẩy chay. Đây là một ví dụ điển hình, về tác động mạnh mẽ của môi trường đến hoạt động kinh doanh của DN hiện đại ngày nay. Mặc dù hơi muộn màng, nhưng Shell đã rút ra bài học và đã thiết kế lại hoàn toàn hệ thống quản trị môi trường của mình.

ACCA cũng đã xuất bản một báo cáo nghiên cứu, chỉ rõ các bước hạch toán chi phí toàn bộ (Bebbington, Grey, Hibbit và Kirk,

2001), trong đó có đánh giá chi tiết về những DN kinh doanh áp dụng đầy đủ CPMT. Ví dụ về lợi ích tiềm năng từ việc sử dụng chi phí toàn bộ (đôi khi được gọi là chi phí vòng đời, Bennett và James, 1998) có thể kể đến Công ty TNHH Xerox.

Công ty TNHH Xerox là công ty con của Xerox Corporation, đã đưa ra khái niệm chi phí vòng đời cho chuỗi cung ứng của mình. Hoạt động kinh doanh chính của Xerox là sản xuất máy photocopy, cho thuê chứ không bán. Điều này có nghĩa là, các máy được trả lại cho Xerox khi kết thúc hợp đồng thuê. Khi máy xuất xưởng thường sử dụng nhiều loại bao bì khác nhau, tuy nhiên khách hàng hầu như không sử dụng lại các bao bì này khi trả máy photocopy cũ cho công ty. Khách hàng phải vứt bỏ bao bì ban đầu và sử dụng bao bì mới để trả lại máy khi kết thúc hợp đồng thuê. Tuy nhiên, Xerox cũng không thể sử dụng bao bì của khách hàng để vận chuyển lại các máy khác. Như vậy, Xerox vừa mất chi phí ban đầu, vừa phải chịu chi phí xử lý bao bì.

Một hệ thống mới đã được phát minh sử dụng một bao bì tiêu chuẩn (tote). Hai loại tote đã được đưa ra sử dụng để phù hợp với toàn bộ dòng sản phẩm của Xerox. Các túi tote này có thể được sử dụng cho cả máy mới giao đến tay khách hàng và máy cũ được trả lại. Phân tích chi phí toàn bộ quy trình này cho thấy chi phí của hệ thống túi tote thấp hơn đáng kể so với hệ thống trước đây và chuỗi cung ứng trở nên rõ ràng hơn. Hệ thống túi tote không chỉ giúp tiết kiệm chi phí mà còn giảm thời gian dỡ bỏ bao bì và cải thiện quan hệ khách

hàng (Bennett và James, 1998b).

UNSD (2003) cho rằng, tổng CPMT của DN là chi phí bảo vệ môi trường (xử lý khí thải và ngăn ngừa ô nhiễm) cộng với chi phí nguyên vật liệu lãng phí, chi phí vốn và lao động bị lãng phí. Lãng phí ở đây có nghĩa là sản xuất kém hiệu quả (giá trị mua của đầu ra phi vật chất). UNSD cho biết, theo một cuộc khảo sát, vật liệu lãng phí chiếm từ 40% đến 90% CPMT. Cần phải thừa nhận rằng, CPMT không phải là một loại chi phí riêng biệt; thay vào đó, chúng là một phần của dòng tiền trong toàn bộ công ty.

Khó khăn chính liên quan đến CPMT là xác định và phân bổ chúng. Theo UNSD (2003), hệ thống kế toán thông thường có xu hướng quy CPMT vào các tài khoản chi phí chung, dẫn đến việc chúng được 'che giấu' khỏi sự chú ý của nhà quản trị. Do đó, ban lãnh đạo thường không nhận thức được mức độ CPMT và không xác định được các cơ hội tiết kiệm chi phí. Trong khi đó, EMA cố gắng chỉ rõ tất cả các chi phí đáng kể, liên quan đến môi trường để chúng có thể được xem xét, khi đưa ra các quyết định kinh doanh (Jasch, 2003). UNSD (2003) đã xác định các phương pháp KTQT hữu ích cho việc xác định và phân bổ CPMT như: phân tích đầu vào/đầu ra, kế toán chi phí dòng chảy, chi phí dựa trên hoạt động (ABC) và chi phí vòng đời. Chúng ta cùng tìm hiểu kỹ hai phương pháp chi phí, dựa trên hoạt động và chi phí theo vòng đời.

3.2. Kế toán dựa trên hoạt động môi trường

Chi phí dựa trên hoạt động (ABC) là phương pháp KTQT phân

bổ chi phí nội bộ cho các trung tâm chi phí và tác nhân phát sinh chi phí trên cơ sở hoạt động gây ra chi phí (UNSD, 2003). ABC áp dụng cho CPMT sẽ thực hiện việc phân biệt giữa chi phí liên quan đến môi trường và chi phí do môi trường định hướng. Chi phí liên quan đến môi trường được tính vào trung tâm CPMT chung, ví dụ như lò đốt hoặc nhà máy xử lý nước thải. Chi phí do môi trường định hướng được ẩn trong tổng chi phí chung và không liên quan trực tiếp đến trung tâm CPMT chung - ví dụ như khấu hao tăng hoặc chi phí nhân viên cao hơn. Tuy nhiên, chúng thay đổi theo số lượng sản lượng.

Schaltegger và Muller (1998) cho rằng, việc lựa chọn một tiêu thức phân bổ thích hợp là rất quan trọng để có được thông tin chính xác. 04 tiêu thức phân bổ chính là: khối lượng khí thải hoặc chất thải; khí thải và chất thải độc hại được xử lý; tác động môi trường được thêm vào (khối lượng x đầu vào trên một đơn vị thể tích) khối lượng khí thải được xử lý và chi phí tương đối của việc xử lý các loại khí thải khác nhau.

3.3. Chi phí vòng đời

Trong kế toán môi trường, chi phí vòng đời là một phương pháp quan tâm đến tất cả các hậu quả về môi trường, do đó, chi phí phát sinh từ việc sản xuất một sản phẩm phải được tính đến trong toàn bộ vòng đời của nó. Phương pháp này kết nối cách tiếp cận thông thường về chi phí vòng đời với cả CPMT và xã hội.

Kết luận

Có thể nói rằng, hầu hết các DN không biết về mức độ CPMT của họ và có xu hướng đánh giá thấp chúng, dẫn đến những sai lệch về

phương án cải tiến. Ví dụ, Amoco Yorktown Refinery ước tính CPMT của họ ở mức 3% chi phí vận hành. Tuy nhiên trên thực tế, nghiên cứu của Ditz và cộng sự (1998) đã chỉ rõ, chúng chiếm đến 22% chi phí vận hành. Nghiên cứu cũng phát hiện ra, một tỷ lệ lớn CPMT là do các hoạt động khác chưa được Amoco xác định. EMA có thể giải quyết những vấn đề này. Các phương pháp kế toán nêu trên rất hữu ích cho EMA, để xác định và phân bổ CPMT. Ngoài ra, có những phương pháp thay thế, để ước tính CPMT như 'cây quyết định CPMT' được đưa ra bởi Rimer (2000).

Vấn đề quan trọng nhất của EMA nằm ở chỗ, không có định nghĩa rõ ràng về CPMT. Điều này có nghĩa là, có khả năng các DN không theo dõi và báo cáo các chi phí đó. Sự gia tăng CPMT có thể sẽ tiếp tục, điều này dẫn đến nhu cầu thông tin của nhà quản trị tăng lên và điều tất yếu có một định nghĩa rõ ràng hơn về EMA. Khi định nghĩa chung về EMA được xác lập, việc sử dụng EMA sẽ tăng lên với những tác động tích cực cho cả DN và môi

trường mà họ hoạt động. Trong tương lai, không chỉ các công ty lớn có đủ khả năng thực hiện EMA mà cả các DN vừa và nhỏ có ít nguồn lực tài chính hơn, cũng sẽ áp dụng hình thức kế toán hữu ích này. ■

Tài liệu tham khảo

1. Bebbington, J, Gray, R, Hibbit, C and Kirk, E *Full Costs Accounting: An Agenda for Action (ACCA Research Report No. 73, Certified Accountants Educational Trust, London, 2001).*
2. Bennett, M and James, P *Environment-Related Management Accounting Current Practice and Future Trends, Greener Management International, Spring 97 (No.17, pp32-41, Business Source Premier, 1997).*
3. Bennett, M and James, P *The Green Bottom line, in: Bennett, M and James, P (Eds) The Green Bottom line – Environmental Accounting for Management: Current Practice and Future Trends (Greenleaf Publishing, Sheffield, 1998a).*
4. Bennett, M and James, P *Life Cycle Costing and Packaging at Xerox Ltd, in:*

Bennett, M and James, P (Eds) The Green Bottom line – Environmental Accounting for Management: Current Practice and Future Trends (Greenleaf Publishing, Sheffield, 1998b).

5. Burritt, L, Hahn, T and Schaltegger, S *Current Developments in Environmental Management Accounting – Towards a Comprehensive Framework for Environmental Management Accounting (EMA) (Universitaet Lueneburg, 2001).*
6. Ditz, D, Ranganathan, J and Banks, R *D Green Ledgers – An Overview, in: Bennett, M and James, P (Eds) The Green Bottom line – Environmental Accounting for Management: Current Practice and Future Trends (Greenleaf Publishing, Sheffield, 1998).*
7. Gray, R and Bebbington J *Accounting for the Environment (2nd edition) (Sage Publications Ltd, 2001).*
8. Rimer, A.E. *Identifying, Reducing and Controlling Environmental Costs, Plant Engineering (Vol 54, No 3, pp114-118, Business Source Premier, 2000).*
9. UNDSO – United Nations Division for Sustainable Development, *Environmental Management Accounting Procedures and Principles (EMARIC Environmental Management Accounting Research and Information Center, 2003).*

Tiếp theo trang 54

7. Jonuškienė, E., & Kavaliauskienė, Ž. (2020). *Global Trends in Corporate Social Responsibility.*
8. Mayorova, E. A. (2019). *Corporate social responsibility disclosure: evidence from the European retail sector. Entrepreneurship and Sustainability Issues, 7(2), 891.*
9. *Measurement. In European Forum of Entrepreneurship 2020: Protectionism—protection or destruction of*

- national economies?: proceedings of the 13th international scientific conference, NEWTON College, Prague, March 2020 (pp. 187-199). NEWTON Academy, as.*
10. Mion, G., & Adai, C. R. L. (2020). *The effect of mandatory publication of nonfinancial disclosure in Europe on sustainability reporting quality: First insights about Italian and German companies. In Non-Financial Disclosure*

- and Integrated Reporting: Practices and Critical Issues. Emerald Publishing Limited, chapter 3, page 55-83*
11. Sprinkle, G. B., & Maines, L. A. (2010). *The benefits and costs of corporate social responsibility. Business Horizons, 53(5), 445-453.*
12. Waniak-Michalak, H., Macuda, M., & Krasodomska, J. (2016). *Corporate Social Responsibility and accounting in Poland: a literature review. Accounting and Management Information Systems, 15(2), 255.*