

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**BỘ TÀI CHÍNH**

**HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

**TRẦN ANH QUANG**

**KẾ TOÁN CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC  
DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT XI MĂNG VIỆT NAM**

*Chuyên ngành* : Kế toán

*Mã số* : 9.34.03.01

**TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**HÀ NỘI - 2019**

**Công trình được hoàn thành  
tại Học viện Tài chính**

***Người hướng dẫn khoa học:* 1. PGS, TS. Nguyễn Mạnh Thiều  
2. TS. Bùi Thị Thu Hương**

***Phản biện 1:***

***Phản biện 2:***

***Phản biện 3:***

**Luận án sẽ được bảo vệ tại Hội đồng chấm luận án  
cấp Học viện, họp tại Học viện Tài chính  
*Vào hồi..... giờ..... ngày..... tháng..... năm 2019***

**Có thể tìm hiểu luận án tại Thư viện Quốc gia  
và Thư viện Học viện Tài chính**

## MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài

Chiến lược phát triển của Việt Nam trong giai đoạn từ nay đến năm 2020 là phát triển kinh tế nhanh, bền vững, bảo vệ tốt môi trường và giải quyết hài hòa các vấn đề kinh tế, môi trường và xã hội. Nhà nước quan tâm và ban hành ngày càng nhiều các quy định mang tính pháp lý để hạn chế sự khai thác quá mức nguồn tài nguyên thiên nhiên phục vụ cho phát triển kinh tế, xã hội, đồng thời, cũng là để hạn chế tới mức tối đa các hành vi vi phạm, hủy hoại, gây ô nhiễm môi trường. Hơn nữa, chính những áp lực từ sự nhận thức và hiểu biết sâu sắc của khách hàng về hoạt động môi trường ngày càng cao đối với sản phẩm; nhà đầu tư; người lao động, luật bảo vệ môi trường của Chính phủ;... đòi hỏi doanh nghiệp (DN) phải thay đổi nhận thức về bảo vệ môi trường, tiến tới thay đổi hành vi của DN trong quá trình sản xuất kinh doanh, đặc biệt là áp dụng bộ máy quản lý môi trường tại DN, nâng cao năng lực tài chính để phát triển hoạt động mà không gây ảnh hưởng xấu đến môi trường.

Thực tế cho thấy hiện nay ngành sản xuất xi măng là một trong những ngành tiêu tốn nguồn tài nguyên thiên nhiên lớn, có tiềm năng hủy hoại môi trường và sức khỏe con người nhưng lại là sản phẩm có tính cấp thiết song hành với nhịp độ phát triển kinh tế xã hội ở Việt Nam.

Thông tin về chi phí trong các DNSX xi măng nói chung đóng vai trò vô cùng quan trọng trong việc giúp các nhà quản trị kiểm soát chi phí để vừa có thể đưa ra các sản phẩm với giá rẻ, đa dạng hoá cơ cấu sản phẩm sản xuất, lựa chọn các biện pháp marketing, từ đó tạo ra nhiều lợi nhuận cho DN. Trong các DNSX xi măng, chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất và kinh doanh sản phẩm là rất lớn đặc biệt phải kể đến chi phí môi trường. Điều đó cho thấy các DN cần phải quan tâm đến KTCPMT để phục vụ cho việc quản lý các hoạt động kinh doanh của mình. Chính vì lý do đó, tác giả chọn nghiên cứu đề tài ***“Kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam”*** với hy vọng sẽ góp phần hỗ trợ cho các DN về phương pháp luận cũng như ứng dụng thực tiễn để ứng dụng thành công cho DN giúp DN tiến tới phát triển bền vững hơn.

### 2. Tổng quan nghiên cứu

Mục đích của phần tổng quan này nhằm hệ thống và phân tích các nghiên cứu trước đó trên thế giới cũng như tại Việt Nam liên quan đến đề tài, chỉ ra những vấn đề còn tồn tại mà luận án sẽ tập trung giải quyết. Từ việc xem xét và phân tích các nghiên cứu trong và ngoài nước, luận án đã tìm ra khoảng trống trong các nghiên cứu trước về KTCPMT. Các khoảng trống trong nghiên cứu giúp đưa ra định hướng cho luận án là tập trung nghiên cứu về KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam. Luận án chủ yếu sử dụng phương pháp định tính để xem

xét mức độ áp dụng KTCPMT của các DNSX xi măng Việt Nam, tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTCPMT, làm rõ quan điểm của nhà quản lý về việc áp dụng KTCPMT. Các kết quả và kết luận nghiên cứu sẽ tạo nên cơ sở vững chắc để luận án đưa ra giải pháp và khuyến nghị áp dụng KTCPMT cho các DNSX xi măng Việt Nam.

### **3. Mục tiêu nghiên cứu**

Nghiên cứu được tiến hành với mục tiêu tổng quát dựa trên cơ sở khung lý thuyết về KTCPMT trong các DNSX và kết quả khảo sát đánh giá thực trạng áp dụng KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam, phát hiện các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTCPMT. Từ đó nghiên cứu xây dựng hệ thống KTCPMT phù hợp cho các DNSX xi măng Việt Nam đóng góp cho sự phát triển bền vững và giải quyết các vấn đề về trách nhiệm môi trường của DN. Xuất phát từ mục đích trên, các mục tiêu nghiên cứu cụ thể của luận án được xác định:

- (1) Hệ thống hóa và làm rõ các vấn đề lý luận cơ bản về KTCPMT trong các DN sản xuất
- (2) Đánh giá thực trạng KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam bao gồm: nhận diện, phân loại; xây dựng định mức và lập dự toán; phương pháp xác định CPMT; ghi nhận KTCPMT; cung cấp và sử dụng thông tin CPMT cho các đối tượng trong và ngoài DN
- (3) Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTCPMT trong các DNSX xi măng
- (4) Nghiên cứu đề xuất giải pháp và khuyến nghị phù hợp nhằm áp dụng KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam.

### **4. Câu hỏi nghiên cứu**

Với các mục tiêu trên, câu hỏi nghiên cứu của đề tài là:

- (1) Hệ thống kế toán hiện hành trong các DNSX xi măng Việt Nam nhận diện, đo lường, ghi nhận, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin các khoản CPMT như thế nào?
- (2) Những nhân tố nào ảnh hưởng đến việc áp dụng KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam hiện nay?
- (3) Cần phải làm gì để áp dụng KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam trong thời gian tới?

### **5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

- Đối tượng nghiên cứu được xác định là: KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam.
- Phạm vi nghiên cứu của đề tài:
  - + Về không gian: Luận án lựa chọn nghiên cứu và khảo sát thực tế tất cả các DNSX xi măng Việt Nam sử dụng công nghệ lò quay phương pháp khô, với số lượng mẫu là 54 DN, kết quả khảo sát thu được là của 54 DN, trong đó có 45 DN trả lời đầy đủ các câu hỏi khảo sát và

đảm bảo tính hợp lệ. 45 DN được lấy kết quả khảo sát nghiên cứu gồm: 37 công ty cổ phần chiếm 82,23%; 8 công ty TNHH chiếm 17,77%.

+ Về thời gian: Thời gian thực hiện nghiên cứu từ năm 2016 đến năm 2018.

## **6. Phương pháp nghiên cứu**

Để thực hiện việc thu thập thông tin cho quá trình nghiên cứu tác giả chủ yếu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính cho từng nội dung nghiên cứu.

### **Phương pháp tra cứu tài liệu:**

#### **Phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp:**

Thu thập dữ liệu thứ cấp bao gồm các công trình nghiên cứu trong nước và nước ngoài có liên quan đến đề tài được thu thập thông qua các nguồn tài liệu tại các thư viện, các ấn bản phẩm đã được xuất bản, các bản dịch và tìm kiếm trên mạng internet.

#### **Phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp:**

Các thông tin sơ cấp sẽ được thu thập thông qua điều tra khảo sát, phỏng vấn sâu và nghiên cứu điển hình tại các DN.

- **Khảo sát:** Đối tượng khảo sát bằng phiếu điều tra được chia thành 2 nhóm:

+ Nhóm đối tượng sử dụng thông tin bên trong DN: Đối tượng khảo sát trong nhóm này là các nhà quản trị, kế toán trưởng DN. Mục đích khảo sát nhóm này nhằm tìm hiểu quy mô và đặc điểm bộ máy quản lý, đặc điểm quy trình công nghệ, thực trạng KTCPMT và nhu cầu cung cấp và sử dụng thông tin KTCPMT phục vụ cho công tác quản trị nội bộ trong các DNSX xi măng Việt Nam. Phiếu khảo sát được thiết kế và gửi thông qua email sử dụng công cụ google drive, qua đường bưu điện và phát trực tiếp bằng bản in. Số lượng phiếu phát ra là 54 phiếu, số phiếu thu về 54 phiếu trong đó sử dụng được kết quả trong nghiên cứu là 45 phiếu.

+ Nhóm đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN: Đối tượng được khảo sát là các cán bộ tín dụng cấp cao của các ngân hàng; nhân viên thực hiện nhiệm vụ liên quan đến vấn đề môi trường tại các Chi cục Bảo vệ môi trường, Cục thống kê, Sở Kế hoạch và đầu tư trên địa bàn các tỉnh Hải Dương, Hà Nam, Thanh Hóa, Đà Nẵng. Tổng số phiếu khảo sát đã gửi là 60 phiếu, số phiếu khảo sát hợp lệ sử dụng để phân tích kết quả là 45 phiếu. Mục đích khảo sát của nhóm này nhằm tìm hiểu nhu cầu cung cấp thông tin về KTCPMT cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN

#### **- Phỏng vấn sâu**

Để đảm bảo thu thập thông tin hiệu quả nhất, ban đầu tác giả dự kiến mời 15 DNSX xi măng tham gia phỏng vấn, các DN được lựa chọn tập trung chủ yếu ở khu vực miền Bắc, và miền Trung. Kết quả chỉ có 4 trong số 15 DN (đạt 26,67%) đồng ý tham gia phỏng vấn đó là:

Công ty TNHH MTV xi măng Vicem Hoàng Thạch; Công ty xi măng Nghi Sơn; Công ty cổ phần xi măng Bỉm Sơn; Công ty cổ phần xi măng Hải Vân

### **Phương pháp tổng hợp, xử lý thông tin:**

#### **- Nghiên cứu điển hình:**

Luận án lựa chọn nghiên cứu điển hình cụ thể một số DNSX xi măng Việt Nam nhằm đánh giá được thực trạng KTCPMT trong các DN này, đồng thời nghiên cứu thực tế tình hình cung cấp và sử dụng thông tin KTCPMT cho các đối tượng bên trong và bên ngoài DN. Các DNSX xi măng được lựa chọn nghiên cứu điển hình bao gồm Công ty TNHH MTV xi măng Vicem Hoàng Thạch, Công ty xi măng Nghi Sơn, Công ty cổ phần xi măng Bỉm Sơn, Công ty cổ phần xi măng Hải Vân - những DNSX xi măng tiêu biểu trong việc tuân thủ các quy định, tiêu chuẩn quốc tế về môi trường và sản phẩm, đã và đang áp dụng công nghệ sản xuất sạch hơn trong quá trình sản xuất.

### **7. Kết cấu của luận án**

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, luận án được kết cấu thành 3 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất.

Chương 2: Thực trạng áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam.

Chương 3: Giải pháp áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam

## **CHƯƠNG 1**

### **CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT**

#### **1.1. Khái quát về kế toán chi phí môi trường**

##### ***1.1.1. Một số khái niệm cơ bản***

###### ***1.1.1.1. Kế toán môi trường***

Theo quan điểm của Hiệp hội kế toán viên quản trị môi trường (IMA): “Kế toán môi trường là việc xác định, đo lường và phân bổ chi phí môi trường, sử dụng CPMT trong quyết định kinh tế, công bố thông tin cho các bên liên quan.” (IMA, 1996). Khái niệm này chủ yếu đề cập đến kế toán quản trị.

Theo quan điểm của Ủy ban Bảo vệ môi trường của Mỹ (USEPA), kế toán môi trường bao gồm ba lĩnh vực chủ yếu: Kế toán môi trường quốc gia, kế toán tài chính môi trường và kế toán quản trị môi trường.

### *1.1.1.2. Chi phí môi trường*

Chi phí được khái quát một cách chung nhất là "nguồn lực bị hy sinh hoặc mất đi để đạt được một mục tiêu nhất định. Chi phí thường được đo lường dưới dạng khoản tiền phải trả cho hàng hóa và dịch vụ đã sử dụng" (Horngren, Datar & Foster, 2003). Theo đó, CPMT là một trong nhiều loại chi phí phát sinh tại DN mà DN phải chấp nhận và chi trả khi thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh nhằm cung cấp hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng. Theo IFAC (2005) chưa có sự đồng nhất về khái niệm chi phí môi trường.

Để phục vụ cho nghiên cứu luận án này theo quan điểm của tác giả: *CPMT là các chi phí phát sinh do các hoạt động môi trường trong DN nó không những bao gồm chi phí của các hoạt động bắt buộc và tự nguyện nhằm giảm thiểu, ngăn ngừa, xử lý chất thải và chất ô nhiễm cho môi trường mà còn là phần thiệt hại mà DN phải gánh chịu do không xây dựng được chính sách môi trường*

### *1.1.1.3. Kế toán chi phí môi trường*

Kế toán chi phí môi trường (ECA - Environmental Cost Accounting) là quá trình mà CPMT được xác định, đánh giá cho các khía cạnh hoạt động, cụ thể của một công ty.

KTCPMT là một công cụ đặc biệt quan trọng trong EMA, đây là bước đầu tiên và trọng tâm cần thiết để thực hiện EMA thành công. Nếu thực hiện tốt bước này sẽ tạo tiền đề và cơ sở để mở rộng thực hiện các bước tiếp theo. Mục đích của ECA là xác định các loại CPMT và tìm cách phát hiện, phân tích nguyên nhân phát sinh ra chúng, phân tích các chi phí ẩn của DN và tìm cách phân bổ riêng lẻ thay vì đưa vào các chi phí chung khác.

### **1.1.2. Chức năng cơ bản của kế toán chi phí môi trường**

Hai chức năng cơ bản của KTCPMT trong DN được phân biệt khá rõ nét.

- Chức năng phục vụ cho quản trị nội bộ:
- Chức năng báo cáo ra bên ngoài:

### **1.1.3. Lợi ích, vai trò và nhiệm vụ của kế toán chi phí môi trường**

#### *1.1.3.1. Lợi ích của kế toán chi phí môi trường*

KTCPMT giúp DN khắc phục được những hạn chế của kế toán quản trị truyền thống đối với việc cung cấp thông tin về CPMT gắn với hoạt động của DN nhằm trợ giúp cho nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh. Lợi ích của KTCPMT được thể hiện trên các mặt sau:

- Hỗ trợ kiểm soát và tiết kiệm chi phí cho DN:
- Nâng cao khả năng cạnh tranh của DN:
- Tạo ra lợi thế mang tính chiến lược cho DN:

#### *1.1.3.2. Vai trò của kế toán chi phí môi trường*

KTCPMT có vai trò trợ giúp cho DN trong việc ra các quyết định kinh doanh cải thiện được hiệu quả kinh tế và môi trường.

### *1.1.3.3. Nhiệm vụ của kế toán chi phí môi trường*

- + Thu nhận, xử lý thông tin, số liệu kế toán của từng loại CPMT trong DN.
- + Kiểm tra, giám sát, phát hiện và ngăn ngừa các hành vi vi phạm về môi trường.
- + Phân tích thông tin, số liệu kế toán môi trường để tham mưu, đề xuất giải pháp phục vụ yêu cầu quản lý môi trường và ra các quyết định kinh tế tài chính.

- + Cung cấp thông tin kế toán môi trường theo quy định của pháp luật phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát của các cơ quan có thẩm quyền đối với hoạt động môi trường của đơn vị nhằm đảm bảo kinh doanh đúng pháp luật, cạnh tranh lành mạnh.

## **1.2. Kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất**

Trên cả 2 góc độ KTTC và KTQT, theo tác giả KTCPMT trong các DNSX bao gồm 4 nội dung là: nhận diện và phân loại CPMT, xây dựng định mức và lập dự toán CPMT, phương pháp xác định CPMT, cung cấp và sử dụng thông tin KTCPMT cho các đối tượng bên trong và bên ngoài DN.

### ***1.2.1. Nhận diện và phân loại chi phí môi trường***

#### *1.2.1.1. Nhận diện chi phí môi trường*

Hiện nay CPMT được nhận diện theo nhiều cách thức khác nhau. Theo Atkinson et al (2004) CPMT được nhận diện theo hình thức biểu hiện gồm hai loại là chi phí hữu hình và chi phí ẩn. Theo USEPA (1995); Schaltegger, S. Buritt, R.L (2002); UNDSO (2001); Deegan (2003) CPMT được nhận diện theo phạm vi gồm chi phí cá thể (hoặc chi phí nội bộ) và chi phí bên ngoài (hoặc chi phí xã hội).

Để đảm bảo tích hợp thông tin CPMT trong hệ thống kế toán hiện tại của DN đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin CPMT cho mục tiêu kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh, theo tác giả nên căn cứ vào sự vận động của dòng vật liệu trong DN để nhận diện chi phí môi trường. Theo đó, CPMT sẽ bao gồm: (1) Chi phí xử lý chất thải, (2) chi phí ngăn ngừa và quản lý ô nhiễm môi trường; (3) Chi phí của đầu ra không phải là sản phẩm gồm chi phí vật liệu, chi phí chế biến của chất thải.

#### *1.2.1.2. Phân loại chi phí môi trường*

Trên cơ sở CPMT đã được nhận diện, phân loại chi phí theo tiêu thức phù hợp sẽ giúp DN kiểm soát tốt chi phí. Ngoài các cách phân loại chi phí nói chung và CPMT truyền thống như: phân loại CPMT theo chức năng; theo mục đích, công dụng của chi phí; theo khả năng kiểm soát chi phí để đáp ứng yêu cầu quản lý môi trường ngày càng gia tăng, còn có một số cách thức phân loại CPMT như theo khả năng nhận biết được; theo dòng vật liệu, năng lượng; theo hoạt động



bảo vệ môi trường; theo mối quan hệ giữa CPMT và mức độ hoạt động ...

**\* Theo khả năng nhận biết được:** Theo USEPA thì CPMT có thể chia thành các loại như sau:

- CPMT có khả năng nhận biết rất thấp (Chi phí xã hội): là các khoản chi phí mà xã hội hoặc cộng đồng phải gánh chịu do hậu quả mà DN gây ra tác động xấu đến môi trường.

- CPMT có khả năng nhận biết thấp ( Chi phí ẩn, chi phí bất thường, chi phí tạo lập hình ảnh và quan hệ):

**\* Theo dòng vật liệu và năng lượng:**

Phân loại CPMT theo dòng vật liệu gồm:

- Chi phí xử lý chất thải:

- Chi phí ngăn ngừa và quản lý ô nhiễm môi trường:

- Chi phí của đầu ra không phải sản phẩm gồm:

**\* Theo hoạt động bảo vệ môi trường:**

CPMT là những chi phí gắn liền với việc tạo ra, phát hiện và ngăn ngừa sự xuống cấp của môi trường. Theo đó, CPMT gồm 4 nhóm sau:

- Chi phí phòng ngừa

- Chi phí phát hiện ô nhiễm

- Chi phí xử lý chất thải trong nội bộ

- Chi phí xử lý chất thải bên ngoài

**\* Theo mối quan hệ giữa CPMT và mức độ hoạt động:**

- CPMT cố định:

- CPMT biến đổi:

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

#### ***1.2.2.1. Xây dựng định mức chi phí môi trường***

Định mức CPMT là căn cứ để các DN lập dự toán chi phí môi trường. Định mức chi phí xử lý một đơn vị chất thải được căn cứ vào thống kê kinh nghiệm để xác định. Định mức này cần xác định riêng cho chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung bao gồm cả định mức lượng, định mức giá và định mức chi phí.

#### ***1.2.2.2. Lập dự toán chi phí môi trường***

Căn cứ vào các loại định mức CPMT đã xác định, DN sẽ tiến hành lập dự toán chi phí môi trường. Dự toán CPMT là căn cứ để các DN ước tính được nguồn lực cần huy động cho kỳ tới, giúp DN chủ động trong hoạt động sản xuất kinh doanh nhằm mang lại hiệu quả hoạt động cao nhất có thể. Ngoài ra, dự toán CPMT cũng là căn cứ để các DN so sánh giữa CPMT đã thực hiện trong kỳ với CPMT dự toán từ đó đánh giá được tính kế hoạch của dự toán. Dự toán CPMT trong DN được lập cho mỗi năm kế hoạch, tại thời điểm đầu năm.

### **1.2.3. Các phương pháp xác định chi phí môi trường**

#### **1.2.3.1. Phương pháp dòng vật liệu (MFCA)**

Theo cách phân loại của UNDS (2001), CPMT bao gồm chi phí xử lý chất thải và phát thải, chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường, chi phí vật liệu của phế thải và chi phí chế biến không tạo ra sản phẩm.

Cơ sở của phương pháp này dựa trên định luật bảo toàn vật chất

Lượng đầu vào = Lượng đầu ra = Lượng SP tích cực + Lượng SP tiêu cực

Lượng chất thải từ quá trình sản xuất = Lượng vật liệu bị thất thoát

Lượng chất thải = Lượng vật liệu đưa vào sản xuất - Lượng sản phẩm tích cực

Phương pháp MFCA là một phương pháp hữu hiệu trong đánh giá chi phí môi trường, tuy nhiên, phương pháp này chỉ xác định được CPMT là chi phí nguyên liệu, vật liệu của đầu ra không phải là sản phẩm mà không đánh giá được các CPMT khác. Vì vậy, để đánh giá đúng, đủ chi phí môi trường, các DN cần kết hợp các phương pháp một cách phù hợp. Mặt khác, phương pháp MFCA chỉ thích hợp với các DNSX có chi phí nguyên liệu, vật liệu lớn chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí hoạt động.

#### **1.2.3.2. Phương pháp xác định theo chu kỳ sống của sản phẩm (LCA)**

Xác định chi phí theo chu kỳ sống là phương pháp xác định chi phí của một sản phẩm hay quá trình sản xuất, dịch vụ từ đầu đến cuối vòng đời bao gồm cả khai thác nguyên vật liệu, sản xuất, vận chuyển, sử dụng và tiêu hủy. Theo phương pháp này CPMT được xác định cho sản phẩm bao gồm toàn bộ chi phí liên quan đến môi trường từ khi bắt đầu nghiên cứu, thiết kế sản phẩm đến khi sản phẩm được thải bỏ.

#### **1.2.3.3. Phương pháp chi phí theo hoạt động (ABC)**

Phương pháp ABC là phương pháp xác định chi phí hiện đại trong kế toán quản trị chi phí. Theo phương pháp này, CPMT được xác định tại các giai đoạn hoạt động hoặc các trung tâm chi phí phát sinh các chất thải. Các CPMT liên quan gián tiếp trong quá trình hoạt động của DN được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo hoạt động tạo ra chất thải của quy trình sản xuất sản phẩm đó.

#### **1.2.3.4. Phương pháp tổng chi phí (TCA)**

Xác định CPMT theo phương pháp tổng chi phí là việc xác định, phân tích và sử dụng các thông tin CPMT và chi phí sức khỏe con người trong các quyết định kinh doanh. Phương pháp xác định tổng chi phí được thiết lập để phục vụ cho quyết định quản trị nội bộ về việc đánh giá các dự án đầu tư mang tính thay thế hoặc quyết định mua sắm của DN tuy nhiên nó không làm thay đổi về vốn dự án đầu tư và chi phí phát triển sản phẩm ước tính mà chỉ được xây dựng để cải thiện quá trình ra quyết định (Gale và Stokoe, 2001).

### *1.2.3.5. Phân bổ chi phí môi trường*

Vấn đề quan trọng của KTCPMT là làm sao phân bổ CPMT vào sản phẩm/dịch vụ một cách chính xác và hợp lý. Nếu phân bổ không chính xác sẽ dẫn đến việc có sản phẩm có giá thành cao hơn mức thực tế, có sản phẩm lại có giá thành thấp hơn mức thực tế, ảnh hưởng đến việc xác định giá và hiệu quả kinh tế của DN.

CPMT thường bị ẩn trong các tài khoản chi phí chung. Do đó, 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 chi phí sản xuất chính xác mà còn giúp nhà quản trị đạt được mục tiêu cắt giảm chi phí, cải thiện chất lượng môi trường.

### **1.2.4. Ghi nhận kế toán chi phí môi trường**

#### *1.2.4.1. Chứng từ kế toán*

Đối với những chứng từ thu thập thông tin các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan CPMT sử dụng cho KTTTC MT, các loại chứng từ sử dụng và các chỉ tiêu trên chứng từ không có gì khác so với các chứng từ sử dụng trong hệ thống kế toán truyền thống hiện nay. Đối với các chứng từ thu thập thông tin CPMT phục vụ cho KTQT MT, được bổ sung các chỉ tiêu mã hóa chi phí cho từng bộ phận hoặc trung tâm CPMT làm cơ sở cho việc nhận diện CP theo từng trung tâm phục vụ cho xử lý và cung cấp thông tin CPMT.

#### *1.2.4.2. Tài khoản kế toán*

Các tài khoản KTCPMT cần mở tương ứng với các chỉ tiêu CP kế toán cần tập hợp. Ở góc độ KTTTC, để theo dõi và tập hợp CPMT có thể mở theo yếu tố CP, theo khoản mục CP hoặc kết hợp giữa yếu tố và khoản mục CP và chi tiết cho từng đối tượng tập hợp CP môi trường xác định.

#### *1.2.4.3. Sổ kế toán*

Đối với mẫu sổ kế toán ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến CPMT sử dụng cho KTTTC MT, về cơ bản không có gì khác nhiều so với các sổ kế toán sử dụng trong hệ thống kế toán truyền thống hiện nay. Đối với sổ kế toán ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến CPMT phục vụ cho KTQT MT, cần được thiết kế thêm một số loại sổ KTCPMT mang tính đặc thù nhằm ghi chép thông tin phục vụ cho lập báo cáo quản trị CPMT. Các chỉ tiêu trên sổ kế toán được thiết kế phù hợp với các chỉ tiêu trên báo cáo quản trị CPMT.

### **1.2.5. Cung cấp và sử dụng thông tin kế toán chi phí môi trường**

#### *1.2.5.1. Cung cấp và sử dụng thông tin nội bộ KTCPMT*

Báo cáo kế toán quản trị CPMT được lập và trình bày theo yêu cầu quản trị cụ thể của DN. Báo cáo kế toán quản trị bao gồm cả báo cáo định kỳ và báo cáo thường xuyên. Các báo cáo quản trị CPMT bao gồm:

- Báo cáo tổng hợp chi phí môi trường
- Báo cáo CPMT theo bộ phận
- Báo cáo CPMT theo sản phẩm
- Báo cáo CPMT theo dòng vật liệu

*1.2.5.2. Cung cấp và sử dụng thông tin KTCPMT cho các đối tượng sử dụng bên ngoài DN*

***Nhu cầu sử dụng thông tin KTCPMT của các đối tượng bên ngoài DN***

Đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN bao gồm: Nhà đầu tư, khách hàng, cơ quan quản lý nhà nước, ngân hàng, người bán hoặc người cung cấp dịch vụ cho đơn vị...

***Cung cấp và sử dụng thông tin KTCPMT cho các đối tượng sử dụng bên ngoài DN***

Theo hướng dẫn của UNCTAD (2002) các thông tin KTCPMT công khai cho bên ngoài được tích hợp trong BCTC của đơn vị, vì vậy các chỉ tiêu phản ánh thông tin KTCPMT có thể cần được trình bày riêng trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc chỉ cần trình bày và giải thích thông tin kế toán trong bản thuyết minh BCTC hoặc báo cáo bộ phận bổ sung kèm theo BCTC.

**1.3. Nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất**

Trong nghiên cứu này tác giả kế thừa nghiên cứu của tác giả Phạm Đức Hiếu (2010). Theo quan điểm của tác giả các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng KTCPMT trong các DNSX bao gồm 5 nhóm nhân tố như sau: nhận thức của nhà quản trị DN đối với các vấn đề môi trường; hiệu quả tài chính; khả năng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin; áp lực từ bên ngoài DN; áp lực từ nội bộ DN.

***1.3.1. Nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp đối với các vấn đề môi trường***

KTCPMT nói chung được thiết kế trước hết nhằm trợ giúp cho quản lý môi trường và quản lý các đối tượng môi trường trong DN. Do đó, nếu một nhà quản trị không nhận thức được các lợi ích do kế toán môi trường mang lại thì KTCPMT sẽ ít khả năng được ứng dụng cho mục tiêu quản lý chi phí môi trường.

***1.3.2. Hiệu quả tài chính***

Mặc dù KTCPMT có khả năng cải thiện hiệu quả tài chính và hiệu quả môi trường, nhưng nó không được nhấn mạnh khi một tổ chức đang phải đối diện với các áp lực tài chính. Vì thế có thể nói, các cân nhắc tới *hiệu quả tài chính* cũng là nhân tố tiềm tàng có ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT trong DN.

### **1.3.3. Khả năng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin**

Các cản trở về thu thập, xử lý thông tin phát sinh chủ yếu từ bản chất của các khoản chi phí môi trường. Việc thiếu vắng các phương tiện đo lường và các quy định về đo lường liên quan đến các khoản CPMT tại DN sẽ gây không ít khó khăn cho kế toán trong thu thập thông tin và cung cấp thông tin cụ thể hơn về chi phí môi trường. Không có các kỹ thuật hỗ trợ, việc thu thập các thông tin sẽ là một trong những nhân tố cản trở áp dụng KTCPMT trong thực tiễn.

### **1.3.4. Áp lực từ bên ngoài doanh nghiệp**

Các áp lực của luật pháp về môi trường đã buộc các DN phản ứng lại bằng cách áp dụng KTCPMT ở các mức độ khác nhau. Bên cạnh áp lực cưỡng chế từ phía các cơ quan luật pháp và chức năng của chính phủ, các DN còn chịu áp lực từ các đối tượng có liên quan như người tiêu dùng, cổ đông, tổ chức tín dụng, ngân hàng về công bố thông tin chi phí môi trường. Các áp lực này có thể xuất phát từ sự cưỡng chế hoặc tự nguyện của DN để thực thi các chiến lược môi trường phù hợp với các chuẩn mực và giá trị xã hội.

### **1.3.5. Áp lực từ nội bộ doanh nghiệp**

KTCPMT được thực hiện giúp cho DN đạt được các mục tiêu về môi trường. Các nhân tố từ áp lực nội bộ trong DN bao gồm: cơ chế chịu trách nhiệm về môi trường; gắn kết các yếu tố môi trường trong hoạch định kế hoạch chiến lược; và người khởi xướng, lãnh đạo

## **1.4. Kế toán chi phí môi trường ở một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam**

Dựa trên một số kinh nghiệm của các quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới gồm Mỹ, Đức, Nhật Bản, Hàn Quốc tác giả cũng đã đúc rút ra một số bài học kinh nghiệm quý báu cho Việt Nam để thúc đẩy áp dụng KTCPMT. Các DN Việt Nam, tùy theo cơ sở vật chất kỹ thuật, năng lực và trình độ quản lý ở mỗi giai đoạn có thể thực hiện các nội dung của KTCPMT trong từng công đoạn, từng sản phẩm, từng bộ phận hoặc áp dụng cho toàn bộ DN.

## **TÓM TẮT CHƯƠNG 1**

### **CHƯƠNG 2**

## **THỰC TRẠNG ÁP DỤNG KẾ TOÁN CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT XI MĂNG VIỆT NAM**

### **2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam**

#### **2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam**

Quá trình hình thành và phát triển của các DNSX xi măng Việt Nam có thể chia thành ba giai đoạn sau:

- Giai đoạn 1 từ năm 1975 trở về trước:

- Giai đoạn 2 từ năm 1976 đến năm 1990:
- Giai đoạn 3 từ năm 1991 đến nay:

### ***2.1.2. Đặc điểm công nghệ sản xuất xi măng tại Việt Nam ảnh hưởng đến kế toán chi phí môi trường***

#### ***2.1.2.1. Đặc điểm công nghệ sản xuất xi măng tại Việt Nam***

Ngành sản xuất xi măng là ngành công nghiệp có dây chuyền sản xuất phức tạp, chế biến liên tục. Các DNSX xi măng là những đơn vị có quy mô lớn. Đây là ngành SX đặc thù chỉ có thể tổ chức sản xuất ở những địa điểm, khu vực địa lý có điều kiện tự nhiên gắn liền với vùng cung cấp nguyên liệu là núi đá vôi, đất sét, quặng...

#### ***2.1.2.2. Các tác động môi trường và chính sách môi trường của các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam***

##### **Ảnh hưởng đặc điểm công nghệ sản xuất xi măng tại Việt Nam đến KTCPMT:**

+ Trong các DNSX xi măng, NVL chính gồm: clinker, thạch cao, phụ gia, chất trợ nghiền, xi sắt. Các NVL phụ và nhiên liệu gồm: điện, nhót, mỡ, dầu diezen, bi đạn, tấm lót, ghi, vỏ bao. NVL đầu vào này sẽ tạo ra đầu ra là xi măng thành phẩm và chất thải.

+ Sản xuất xi măng là một quá trình tiêu thụ rất nhiều năng lượng. Chi phí năng lượng chiếm khoảng từ 30 – 40% chi phí sản xuất.

+ Đối với các nhà máy xi măng sử dụng công nghệ lò quay phương pháp khô, nước sử dụng trong quá trình sản xuất xi măng thường chỉ dùng cho mục đích làm mát. Trong quá trình sản xuất, một phần nước bị bay hơi và phần còn lại thì tuần hoàn sử dụng lại.

+ Chất thải rắn trong nhà máy xi măng bao gồm bụi, cặn thu được từ thiết bị làm sạch khí chứa kiềm cao và có thể chứa lượng nhỏ các tạp chất như kim loại nằm trong thành phần của nguyên liệu.

### ***2.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý của các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam ảnh hưởng đến kế toán chi phí môi trường***

Theo số liệu khảo sát từ 45 DN SX xi măng Việt Nam cho thấy 100% các DNSX xi măng đều tổ chức bộ máy quản lý theo mô hình trực tuyến chức năng. Nhìn chung hiện nay tại các DNSX xi măng Việt Nam đều có bộ phận Phòng, Ban Kỹ thuật an toàn và Môi trường. Tuy nhiên trong tất cả các khối SXKD và phòng ban của các DN được khảo sát đều không có bộ phận về kế toán môi trường cũng như KTCPMT.

#### ***2.1.4. Tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam***

##### ***Tổ chức bộ máy kế toán***

Kết quả khảo sát tại 45 DN SX xi măng cho thấy Mô hình đang sử dụng chủ yếu tại các DN là mô hình tập trung, toàn bộ công việc kế toán được thực hiện tập trung tại phòng kế

toán của DN.

Qua số liệu khảo sát cho thấy 100% các DNSX xi măng được điều tra không tổ chức bộ máy kế toán quản trị riêng. Trong DN chỉ tổ chức duy nhất bộ phận kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm làm đồng thời các công việc của kế toán tài chính và cung cấp thông tin về chi phí và giá thành cho kế toán trưởng khi có yêu cầu.

## **2.2. Thực trạng áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam**

### **2.2.1. Nhận diện và phân loại chi phí môi trường**

Tại các DNSX xi măng, các khoản chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động môi trường chưa được phân thành một loại riêng. Các chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động môi trường được các DN tính vào chi phí sản xuất chung, chi phí quản lý DN hoặc chi phí khác. Các khoản CPMT phát sinh trong các DNSX xi măng được xác định theo nguyên tắc như chi phí sản xuất, kinh doanh của DN. Các khoản chi ra cho các hoạt động về môi trường tại DN được xác định trên cơ sở có các bằng chứng chắc chắn đã phát sinh chi phí. Các chi phí được nhận diện là CPMT tại các công ty sản xuất xi măng 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. Tùy thuộc vào qui mô, lĩnh vực hoạt động và yêu cầu quản lý tại mỗi Công ty CPMT được nhận diện ở các mức độ khác nhau.

Công tác phân loại CPMT là cơ sở cho việc ghi nhận và kiểm soát chi phí, sử dụng số liệu để phân tích thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định trong các DNSX xi măng. Theo số liệu khảo sát từ 45 DNSX xi măng cho thấy, 100% các DNSX xi măng được khảo sát đều tiến hành phân loại CPMT theo chức năng và phân loại chi phí theo mục đích, công dụng của chi phí.

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

Theo kết quả khảo sát thực tế tại các DNSX xi măng Việt Nam hiện nay thì 100% các DN không lập dự toán CPMT riêng biệt do các DNSX xi măng được khảo sát không tiến hành xây dựng định mức chi phí môi trường.

### **2.2.3. Phương pháp xác định chi phí môi trường**

Do các DNSX xi măng Việt Nam hiện nay mới chỉ nhận diện được các CPMT hữu hình nên phương pháp đánh giá CPMT được thực hiện theo phương pháp truyền thống ( phương pháp chi phí thực tế).

### **Tập hợp và phân bổ chi phí môi trường:**

Sau khi nghiên cứu, phỏng vấn, tìm hiểu công tác kế toán tại các DNSX xi măng cho thấy các CPMT phát sinh tại các DN được tập hợp chủ yếu vào hai tài khoản tổng hợp là TK 627 - Chi phí sản xuất chung và TK 642 - Chi phí quản lý DN.

#### **2.2.4. Ghi nhận kế toán chi phí môi trường**

##### *2.2.4.1. Chứng từ kế toán*

Qua khảo sát thực tế hệ thống chứng từ kế toán sử dụng tại 45 DNSX xi măng, để thu nhận được thông tin KTCPMT trong DN, bộ phận kế toán trong DN vận dụng mẫu trong Hệ thống chứng từ kế toán hướng dẫn theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hoặc Thông tư 133/2016/TT-BTC (áp dụng từ ngày 1/1/2017).

##### *2.2.4.2. Tài khoản kế toán*

Qua khảo sát thực tế tại các DNSX xi măng. Tùy thuộc vào quy mô, các DN lựa chọn áp dụng hệ thống tài khoản kế toán cho các doanh nghiệp được ban hành theo *Thông tư số 200/2014/TT-BTC* ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hoặc *Thông tư 133/2016/TT-BTC* (áp dụng từ ngày 1/1/2017). Đối với việc tổ chức hệ thống hóa thông tin kế toán các thông tin liên quan đến CPMT, các DN thực hiện việc theo dõi đồng thời trên các tài khoản đã được thiết lập trong đơn vị.

##### *2.2.4.3. Sổ kế toán*

Qua khảo sát thực tế, các DN không thiết kế riêng các mẫu sổ kế toán để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến các khoản CPMT.

#### **2.2.5. Cung cấp và sử dụng thông tin kế toán chi phí môi trường**

##### *2.2.5.1. Cung cấp và sử dụng thông tin CPMT nội bộ DN*

Hiện nay đối tượng sử dụng thông tin KTCPMT bên trong DN chủ yếu là nhà quản trị điều hành đơn vị. Họ phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tuân thủ các quy định về bảo vệ môi trường, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực cho hoạt động bảo vệ môi trường. Do vậy, nhà quản trị rất cần biết được thông tin chi phí môi trường. Như vậy hầu hết các DNSX xi măng được khảo sát đều cho rằng hệ thống kế toán của đơn vị cần cung cấp thông tin CPMT bao gồm tổng chi phí môi trường, CPMT từng bộ phận, CPMT từng sản phẩm, và cả thông tin vật liệu trong chất thải. Những thông tin KTCPMT trên giúp các DNSX xi măng có thể đưa ra các quyết định liên quan đến kiểm soát chi phí hoạt động môi trường, phân bổ CPMT cho từng loại sản phẩm.



Hiện nay, các DNSX xi măng được khảo sát chưa lập báo cáo KTQT chi phí môi trường, tuy nhiên trong các DN này vẫn có một số báo cáo được lập bởi bộ phận môi trường đó là báo cáo đánh giá tác động môi trường.

*2.2.5.2. Cung cấp và sử dụng thông tin chi phí môi trường cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp*

***Nhu cầu sử dụng thông tin KTCPMT của các đối tượng bên ngoài DN***

Đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài của các DNSX xi măng Việt Nam bao gồm: Nhà đầu tư, ngân hàng, người bán hoặc người cung cấp dịch vụ cho đơn vị... Hầu hết các đối tượng khảo sát đều cho rằng người sử dụng thông tin bên ngoài DN có nhu cầu cung cấp cả 4 nội dung thông tin: chính sách môi trường của DN (60%), nỗ lực bảo vệ môi trường của DN (55%), hành động vi phạm môi trường và hình phạt DN phải chịu (50%), lợi ích DN nhận được nhờ bảo vệ môi trường (45%).

55% ý kiến cho rằng những ảnh hưởng của môi trường đến kết quả tài chính của DN có cần được công bố cụ thể trên báo cáo của DN.

Kết quả khảo sát cho thấy những thông tin CPMT cần được DN cung cấp trên các báo cáo của DN bao gồm: Chi phí xử lý chất thải ( chi phí khấu hao thiết bị xử lý chất thải, các khoản thuế, phí, nộp phạt do không tuân thủ pháp luật môi trường...); Chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường; Chi phí nghiên cứu và phát triển về môi trường; Chi phí tuân thủ môi trường pháp lý. Trong đó 90% ý kiến cho rằng chi phí tuân thủ môi trường pháp lý cần phải được trình bày rõ trên BCTC của DN. Thông tin này được sử dụng để đánh giá mức độ tuân thủ về hoạt động môi trường của DN, đánh giá rủi ro, khả năng hoạt động liên tục của DN.

85% ý kiến cho rằng vị trí thích hợp để cung cấp thông tin môi trường là ở Thuyết minh BCTC trong số 4 BCTC của DN. Và đa phần các ý kiến cho rằng hiện nay có rất ít DNSX xi măng trên địa bàn có công bố thông tin về môi trường trên BCTC vì vậy hầu hết chưa đáp ứng được nhu cầu của người sử dụng thông tin bên ngoài DN.

Lý giải về điều này các ý kiến đều cho rằng những bất cập trong việc công bố thông tin CPMT hiện nay tại các DNSX xi măng Việt Nam đó là: thiếu các chuẩn mực kế toán và các hướng dẫn chi tiết về công bố thông tin môi trường, thiếu các hướng dẫn cụ thể phương pháp kế toán môi trường trong chế độ kế toán hoặc các thông tư hướng dẫn, mặt khác công bố thông tin môi trường có thể gây bất lợi cho uy tín của DN, đặc biệt muốn cung cấp thông tin môi trường DN phải bỏ ra nhiều chi phí để thu thập thông tin.

Hầu hết các ý kiến đều cho rằng hiện nay nên có quy định bắt buộc các DNSX phải công bố thông tin môi trường trên BCTC, điều này sẽ là một động lực thúc đẩy các DN thực hiện bảo vệ môi trường để có được hình ảnh đẹp trên BCTC.

### ***Cung cấp và sử dụng thông tin KTCPMT cho các đối tượng sử dụng bên ngoài DN***

Qua khảo sát thực tế tại các DNSX xi măng, 45/45 DN lập BCTC theo *Thông tư số 200/2014/TT-BTC* ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hoặc *Thông tư 133/2016/TT-BTC* (áp dụng từ ngày 1/1/2017). Hệ thống BCTC cho các DN bao gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Thuyết minh BCTC. Theo mẫu BCTC quy định hiện nay, các chỉ tiêu liên quan đến hoạt động môi trường chưa được trình bày và thuyết minh độc lập. Vì vậy, các chỉ tiêu liên quan đến CPMT chưa được các DN trình bày trên BCTC.

Các thông tin liên quan đến CPMT được các DN ghi nhận vào Báo cáo kết quả kinh doanh và được trình bày chung trong các khoản mục giá vốn hàng bán, chi phí quản lý DN, chi phí khác. Trong phần thuyết minh BCTC, CPMT được trình bày chung trong mục “Chi phí sản xuất, kinh doanh theo yếu tố”.

### **2.3. Các nhân tố ảnh hưởng tới khả năng áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam**

#### **2.3.1. Nhân tố thái độ của các nhà quản lý**

##### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty Cổ phần xi măng Bỉm Sơn (BCC)**

Hai yếu tố thuộc nhóm này bao gồm: *không sẵn sàng áp dụng KTCPMT* và *phản ứng lại sự thay đổi các tập quán trong quản lý*. Kết quả điều tra cho thấy “*không sẵn sàng áp dụng KTCPMT*” là nhân tố cơ bản giải thích cho việc chưa thực hiện KTCPMT tại BCC (10/10 người tham gia điều tra đều thống nhất ở điểm này).

##### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty cổ phần xi măng Vicem Hải Vân (HVC)**

Hai nhân tố: *không sẵn sàng cho KTCPMT*, và *phản ứng lại sự thay đổi các khuôn mẫu quản lý và kế toán truyền thống* là những nhân tố có thể thấy trong trường hợp của HVC. Phó giám đốc kinh doanh của HVC và phó phòng kế toán cho rằng hiện tại công ty còn nhiều vấn đề khác quan trọng hơn, vì thế kế toán môi trường trong đó có các CPMT chưa phải là ưu tiên hàng đầu của đơn vị.

##### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Vicem Hoàng Thạch (HTC)**

Phù hợp với các phát hiện ở hai trường hợp trên, một mức độ ưu tiên thấp đối với KTCPMT và phản ứng lại các thay đổi đều được quan sát thấy tại HTC. Kết quả cho thấy hai nhân tố này là cơ bản để giải thích cho việc chưa áp dụng KTCPMT tại các đơn vị của HTC.

##### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Nghi Sơn (NSCC)**

Hai nhân tố đó là không ưu tiên cho KTCPMT và chống lại sự thay đổi được nhận diện bởi 3/5 người tham gia điều tra. Các nhà quản lý sản xuất đều cho rằng, trách nhiệm và nghĩa vụ đầu tiên của họ là sản xuất an toàn, có chất lượng theo đúng định mức đã được xây dựng.

### **2.3.2. Nhân tố hiệu quả tài chính**

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty Cổ phần xi măng Bỉm Sơn (BCC)**

Nhân tố cản trở tài chính gồm hai yếu tố: *hiệu quả tài chính* và *các hạn chế về nguồn lực*.

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty cổ phần xi măng Vicem Hải Vân (HVC)**

Hai nhân tố: *hiệu quả tài chính*, và *các giới hạn về nguồn lực*, được phát hiện trong các điều tra tại HVC.

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Vicem Hoàng Thạch (HTC)**

Tại HTC, các nhà quản lý và nhân viên kế toán cho rằng CPMT là không trọng yếu (với 5/8 người tham gia điều tra), đây là điểm khác biệt duy nhất so với hai trường hợp trên.

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Nghi Sơn (NSCC)**

Các nhân tố về hiệu quả tài chính không được nhìn nhận là có ảnh hưởng quan trọng tới khả năng áp dụng KTCPMT.

### **2.3.3. Khả năng thu thập, xử lý thông tin**

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty Cổ phần xi măng Bỉm Sơn (BCC)**

Các khó khăn trong quá trình thu thập, xử lý thông tin được cho là một nhân tố ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT tại BCC .

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty cổ phần xi măng Vicem Hải Vân (HVC)**

Các cản trở này chủ yếu do bản chất không rõ ràng của các yếu tố thuộc chi phí và thu nhập môi trường ảnh hưởng tới quá trình thu thập và xử lý thông tin kế toán.

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Vicem Hoàng Thạch (HTC)**

Tất cả 8 người tham gia điều tra đều đề cập đến các khó khăn trong thu thập và phân bổ chi phí môi trường.

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Nghi Sơn (NSCC)**

Các trở ngại về thông tin dường như không quan trọng đối với khả năng áp dụng KTCPMT. So với BCC và HTC, NSCC có lợi thế hơn trong việc thu thập các thông tin về chi phí môi trường.

### **2.3.4. Các áp lực từ bên ngoài**

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty Cổ phần xi măng Bỉm Sơn (BCC)**

Các áp lực từ bên ngoài gồm ba yếu tố cơ bản: các áp lực của pháp luật, các cân nhắc về tính hợp pháp đối với hoạt động của đơn vị, và áp lực từ phía người sử dụng thông tin kế toán.

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty cổ phần xi măng Vicem Hải Vân (HVC)**

Các nhà quản lý cho rằng, nhìn chung không có một áp lực nào từ phía các cơ quan quản lý Nhà nước yêu cầu đơn vị phải thực hiện KTCPMT.

#### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Vicem Hoàng Thạch (HTC)**

8/8 người tham gia điều tra đều không cho rằng các cân nhắc về sự hợp pháp như là một nhân tố thúc đẩy các đơn vị lựa chọn áp dụng từng phần hoặc toàn bộ kế toán môi trường.

### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Nghi Sơn (NSCC)**

Ba nhân tố thuộc về các áp lực bên ngoài được đề cập nhưng nhu cầu của người sử dụng BCTC là một trong những yếu tố được quan tâm nhất bởi tần xuất suất hiện.

#### **2.3.5. Các nhân tố thuộc quản trị công ty**

### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty Cổ phần xi măng Bỉm Sơn (BCC)**

Các nhân tố thuộc quản trị công ty gồm:  *cơ chế chịu trách nhiệm về môi trường; gắn kết các yếu tố môi trường trong hoạch định kế hoạch chiến lược; và người khởi xướng, lãnh đạo.*

### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty cổ phần xi măng Vicem Hải Vân (HVC)**

Ba nhân tố: thiếu sự gắn kết các yếu tố môi trường trong kế hoạch chiến lược, không có người khởi xướng, lãnh đạo, và thiếu cơ chế trách nhiệm về môi trường là những nhân tố được phát hiện qua nghiên cứu tại HVC.

### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Vicem Hoàng Thạch (HTC)**

Dựa theo số người trả lời, thì nhóm nhân tố thuộc quản trị công ty có ảnh hưởng không lớn như đối với các nhóm nhân tố khác.

### **Kết quả nghiên cứu tại Công ty xi măng Nghi Sơn (NSCC)**

Những người tham gia điều tra cũng cho rằng các DN Việt nam hiện nay còn thiếu những hỗ trợ cần thiết từ các cơ quan quản lý Nhà nước, vì thế rất khó khăn trong việc áp dụng một cách thức thực hành kế toán mới như kế toán môi trường.

#### **2.3.6. Tổng hợp các phát hiện từ các trường hợp nghiên cứu điển hình**

Bốn trường hợp khảo sát được trình bày lần lượt dựa trên hai câu hỏi nghiên cứu về thực trạng kế toán đối với các CPMT cơ bản; và các nhân tố ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT.

## **2.4. Đánh giá mức độ áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam hiện nay**

### **2.4.1. Đánh giá thực trạng nhận diện và phân loại chi phí môi trường**

\* *Về nhận diện – đo lường chi phí môi trường:* CPMT đã được nhận diện là một bộ phận chi phí của DN phát sinh từ quá trình sản xuất đó là các chi phí mà DN bỏ ra để thực hiện các biện pháp bảo vệ môi trường.

Tuy nhiên việc nhận diện CPMT tại các DNSX xi măng còn nhiều lúng túng, bắt cập dựa vào chủ quan của DN, thiếu căn cứ khoa học, chưa có các khái niệm và căn cứ rõ ràng quy định cho việc nhận diện, xác định chi phí môi trường. Việc đo lường CPMT không được đầy đủ sẽ

ảnh hưởng đến việc ra các quyết định trong các vấn đề cải tiến công nghệ, cải tiến sản xuất, giảm thiểu ô nhiễm môi trường trong DN.

*\*Về phân loại CPMT :* 100% các DNSX xi măng Việt Nam đã tiến hành phân loại CPMT giống các loại chi phí thông thường của DN đó là theo chức năng, mục đích và công dụng của chi phí phục vụ cho mục đích lập BCTC, theo đó CPMT được phân loại là chi phí sản xuất chung hoặc chi phí quản lý DN. Các đơn vị chưa thực hiện phân loại CPMT theo các phương pháp hiện đại như: Phân loại CPMT theo dòng vật liệu, theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, theo hoạt động bảo vệ môi trường ... Đây là tồn tại kéo theo khó khăn trong việc trao quyền và trách nhiệm kiểm soát CPMT tại các bộ phận phát sinh chi phí.

#### **2.4.2. Đánh giá thực trạng xây dựng định mức, lập dự toán chi phí môi trường**

*\*Về xây dựng định mức và lập dự toán chi phí môi trường:* Hiện nay 100% các DN được khảo sát không lập dự toán CPMT riêng biệt do các DNSX xi măng được khảo sát không tiến hành xây dựng định mức chi phí môi trường

#### **2.4.3. Đánh giá thực trạng phương pháp xác định chi phí môi trường**

*\* Về phương pháp xác định chi phí môi trường:*

Do các CPMT được nhận diện là những chi phí dễ nhận thấy, chủ yếu là chi phí xử lý phát thải nên các DNSX xi măng Việt Nam cũng chỉ áp dụng phương pháp đánh giá truyền thống (CCA). Các khoản chi phí vật liệu của phế thải, chi phí chế biến không tạo ra sản phẩm, chi phí năng lượng, chi phí nước vệ sinh công nghiệp,... không được nhận diện nên các phương pháp đánh giá CPMT hiện đại như TCA, LCA, MFCA,... không được áp dụng trong các DNSX xi măng Việt Nam.

*\* Về tập hợp và phân bổ chi phí môi trường:*

Các DNSX xi măng thường sử dụng phương pháp truyền thống để phân bổ chi phí môi trường. Các chi phí chung được phân bổ theo khối lượng sản xuất thực tế hoàn thành trong kỳ của từng phân xưởng, sau đó phân bổ theo từng loại xi măng. Vì vậy kết quả phân bổ thiếu chính xác và có thể tạo ra các quyết định sai lầm về giá thành sản xuất, giá bán sản phẩm và bỏ qua cơ hội để cắt giảm chi phí.

#### **2.4.4. Đánh giá thực trạng ghi nhận và xử lý thông tin kế toán chi phí môi trường**

*\* Về chứng từ kế toán:*

Trên các chứng từ thu nhận thông tin về CPMT chưa thể hiện rõ được nội dung các nghiệp vụ liên quan đến hoạt động môi trường.

*\* Về tài khoản kế toán:*

Các CPMT phát sinh được các DN ghi nhận vào CP sản xuất chung, CP quản lý DN và

chi phí khác... Việc phản ánh như vậy, không thể xác định được thực chất quy mô, chủng loại, nguồn gốc CPMT phát sinh trong đơn vị phục vụ cho phân tích CPMT, quản trị CPMT trong đơn vị. Đồng thời không thể cung cấp thông tin CPMT phục vụ cho việc lập các chỉ tiêu môi trường trên BCTC để cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài.

*\* Về sổ kế toán:*

Các DNSX xi măng đã vận dụng các hình thức kế toán theo chế độ, thông tư hướng dẫn về kế toán. Tuy nhiên, do chưa thật nhận diện đúng đắn về CPMT trong DN, nên còn thiếu một số loại sổ kế toán để ghi nhận thông tin CPMT phục vụ cho việc lập BCTC, chưa quan tâm đến xây dựng các sổ kế toán để ghi chép thông tin KTCPMT phục vụ cho quản trị MT trong DN.

#### **2.4.5. Đánh giá thực trạng cung cấp và sử dụng thông tin kế toán chi phí môi trường**

*\*Về cung cấp và sử dụng thông tin kế toán môi trường trong DN:*

Đối với báo cáo phục vụ cho công tác quản trị, chưa có DN nào lập báo cáo tổng hợp chi phí môi trường, nhiều loại báo cáo CPMT phục thông tin cho quản trị môi trường trong DN chưa được thực hiện. Đặc biệt, các báo cáo quản trị phục vụ cho việc ra các quyết định ngắn hạn, như: Báo cáo cung cấp thông tin cho việc tiếp tục sản xuất hay thuê ngoài sản xuất các linh kiện hoặc vật liệu có CPMT phát sinh lớn, thuê ngoài xử lý chất thải hay DN tự xử lý chất thải, thay đổi chủng loại vật liệu để giảm chi phí xử lý môi trường... chưa được lập.

*Về nhu cầu sử dụng thông tin KTCPMT của các đối tượng bên ngoài DN:*

Kết quả khảo sát nhu cầu thông tin môi trường trên BCTC cho thấy nhu cầu thông tin môi trường từ đối tượng người sử dụng BCTC, họ có sự quan tâm đến việc công ty đã gây ảnh hưởng thế nào đến môi trường và đã xử lý những thiệt hại gây ra như thế nào cũng như các nỗ lực phòng ngừa ô nhiễm của công ty.

Tuy nhiên thông tin môi trường trình bày trên BCTC còn nhiều hạn chế chưa đáp ứng được nhu cầu của người sử dụng như: thiếu các thông tin định tính về chính sách môi trường, các mô tả về tính chất, đặc điểm của thiệt hại môi trường do công ty gây ra, các quy định môi trường liên quan đến lĩnh vực kinh doanh của công ty...

*\*Về cung cấp thông tin KTCPMT cho các đối tượng bên ngoài DN:*

Hầu hết trong BCTC của các đơn vị hiện nay theo mẫu quy định Thông tư 200/2014/TT-BTC và Thông tư 133/2016/TT-BTC, các thông tin CPMT chưa được trình bày thành các khoản mục riêng trong BCTC của DN. Vì vậy thông tin KTCPMT chưa được cung cấp đầy đủ cho các đối tượng sử dụng bên ngoài.

#### **2.4.6. Đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam**

#### **2.4.7. Nguyên nhân của những tồn tại**

Một là, các văn bản pháp lý và các tiêu chuẩn về môi trường trong hoạt động của DN còn thiếu và chưa đồng bộ, hệ thống văn bản pháp quy chưa hoàn thiện.

Hai là, nội dung của KTCPMT không được phổ biến, truyền thông đến các nhà quản trị, những người làm công tác kế toán trong DN, phần lớn các DN đều chưa biết KTCPMT.

Ba là, các nhà quản trị DN chỉ chú trọng đến lợi ích cục bộ và nghĩ rằng thực hiện công tác BVMT, thực hiện công tác KTCPMT làm tăng chi phí, ảnh hưởng đến lợi nhuận DN.

Bốn là, Việt Nam có quá ít chuyên gia cũng như tài liệu nghiên cứu tổng quan về vấn đề này.

Năm là, chưa cơ quan có trách nhiệm nào công bố mức chi tiêu hàng năm cho các hoạt động BVMT.

Sáu là, Hiệp hội nghề nghiệp về kế toán cũng chưa phối hợp với các cơ quan, tổ chức về môi trường để xây dựng được một quy trình, phương pháp riêng đối với KTCPMT.

### **TÓM TẮT CHƯƠNG 2**

#### **CHƯƠNG 3**

### **GIẢI PHÁP ÁP DỤNG KẾ TOÁN CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT XI MĂNG VIỆT NAM**

#### **3.1. Định hướng phát triển của các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam đến năm 2030**

#### **3.2. Nguyên tắc áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam**

##### **3.2.1. Phù hợp với hệ thống luật pháp về kế toán và môi trường**

##### **3.2.2. Phù hợp với điều kiện của doanh nghiệp**

##### **3.2.3. Phù hợp và hài hòa giữa chi phí và lợi ích**

##### **3.2.4. Phù hợp với quá trình toàn cầu hóa và phát triển bền vững**

#### **3.3. Nội dung áp dụng kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam**

##### **3.3.1. Nhận diện, phân loại chi phí môi trường**

Trước mắt, các DNSX xi măng cần bóc tách CPMT còn bị ẩn trong chi phí sản xuất đó là chi phí để tạo ra chất thải (vật liệu, vốn, lao động). Theo đó, CPMT trong DN sẽ bao gồm: (1) Chi phí xử lý chất thải, (2) chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường, (3) chi phí đầu ra không phải là sản phẩm.

Để cung cấp một cách đầy đủ, chính xác thông tin CPMT cho nhà quản lý, các DNSX xi

mãng Việt Nam cần tiến hành phân loại CPMT một cách khoa học. Hiện tại, có nhiều tiêu thức để phân loại chi phí môi trường, tuy nhiên dựa trên cơ sở CPMT đã được nhận diện và yêu cầu quản lý chi phí của nhà quản trị tại các DNSX xi măng nhằm kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh, theo tác giả phương pháp phân loại CPMT phù hợp nhất hiện nay với các DNSX xi măng là phân loại theo dòng vật liệu và năng lượng.

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

Trước hết các DNSX xi măng cần xây dựng định mức chi phí xử lý chất thải làm cơ sở để lập dự toán chi phí môi trường. Sau khi xây dựng định mức, dự toán CPMT cho DN được lập như sau:

#### ***Dự toán chi phí xử lý chất thải***

#### ***Dự toán chi phí ngăn ngừa và quản lý chất thải***

#### ***Dự toán chi phí của chất thải***

### **3.3.3. Xây dựng phương pháp xác định chi phí môi trường**

Việc sử dụng kết hợp giữa đơn vị hiện vật và tiền tệ là đòi hỏi có tính nguyên tắc của kế toán môi trường, làm cơ sở tính toán các chỉ tiêu về hiệu quả sinh thái và hiệu quả kinh tế - sinh thái của đơn vị kế toán. Vì thế cần giới thiệu và ứng dụng các phương trình cân bằng lượng hay còn gọi là phương trình cân bằng sinh thái (eco-balance account) của kế toán môi trường.

Cụ thể phương trình cân bằng sinh thái là:

<b>Tổng lượng đầu vào = Tổng lượng đầu ra là sản phẩm + Tổng lượng đầu ra không tạo ra sản phẩm (*)</b>
---

Việc tập hợp CPMT có thể thực hiện như sau:

- Đối với chi phí trực tiếp (đơn nhất) có thể tập hợp theo từng khoản mục, mục và loại của CPMT và tính trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí;
- Đối với chi phí chung không thể tập hợp riêng biệt (chi phí phân bổ): đây là thách thức lớn đối với nhân viên kế toán, do các khoản chi phí này thường gắn với các tài sản hoặc các chi phí khác. Vì thế để ‘bóc tách’ CPMT ra khỏi chi phí chung, tác giả đề xuất hai phương án sau:
  - o Phương án 1: Xác định trên cơ sở chênh lệch giữa tổng chi phí chung với các chi phí không có tính môi trường (rõ ràng), phần còn lại sẽ là CPMT cần xác định.
  - o Phương án 2: Phân bổ theo tỷ lệ hợp lý hoặc tỷ lệ tiêu chuẩn.

### **3.3.4. Ghi nhận kế toán chi phí môi trường**

#### **3.3.4.1. Chứng từ kế toán**

Trên cơ sở các loại chứng từ hướng dẫn cho các doanh nghiệp theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hoặc Thông tư 133/2016/TT-BTC



(áp dụng từ ngày 1/1/2017) DN cần lựa chọn các chứng từ phù hợp để thu nhận thông tin các hoạt động môi trường trong đơn vị. Khi phát sinh các khoản CP về vật liệu, nhân công...có liên quan đến hoạt động MT bộ phận lập chứng từ cần ghi rõ trong nội dung tóm tắt nghiệp vụ kinh tế phát sinh là CPMT, trên sổ 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.

#### *3.3.4.2. Tài khoản kế toán*

Để phục vụ cho việc ghi nhận CPMT cho mục tiêu quản trị CP, các DNSX xi măng Việt Nam nên giữ nguyên hệ thống tài khoản kế toán hiện đang được áp dụng. Tuy nhiên, các tài khoản kế toán CP sản xuất của DN cần được chi tiết cho nội dung CPMT. Cách thức mã hóa tài khoản chi tiết phụ thuộc vào từng DN trên cơ sở hệ thống tài khoản kế toán và phần mềm kế toán đang được sử dụng tại DN. Nguyên tắc ghi chép các tài khoản chi tiết này vẫn dựa trên nguyên tắc ghi chép chung của các tài khoản chi phí đã được qui định bởi chính sách kế toán của DN.

Do KTCPMT là một hệ thống được sử dụng rất linh hoạt vì vậy tùy thuộc vào đặc điểm sản xuất, quy mô và nhu cầu quản lý của từng DN mà các DN có thể thiết kế các tài khoản chi tiết hơn phục vụ quá trình quản trị nội bộ.

#### *3.3.4.3. Sổ kế toán*

Để phục vụ cho việc cung cấp thông tin CPMT phục vụ cho lập chỉ tiêu “Chi phí môi trường” trên BCTC của DN, kế toán theo dõi trên sổ Chi phí môi trường, sổ chi tiết các tài khoản phản ánh CPMT, sổ chi tiết dòng vật liệu.

#### **3.3.5. Cung cấp và sử dụng thông tin kế toán chi phí môi trường**

##### **Cung cấp và sử dụng thông tin kế toán chi phí môi trường ra bên ngoài**

Báo cáo kế toán của DN cần được hoàn thiện và bổ sung thêm thông tin tài chính môi trường trong thuyết minh BCTC. CPMT cần được phân loại và trình bày các loại chi phí sau: Chi phí xử lý chất thải, Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường, chi phí đầu ra không phải là sản phẩm.

##### **Các báo cáo môi trường sử dụng nội bộ bên trong DN**

Các thông tin CPMT cung cấp cho nhà quản trị trong DN thông qua các phương tiện là các báo cáo chi phí môi trường. Đối tượng nhận thông tin báo cáo CPMT là Ban lãnh đạo DN và những người tham gia quản lý, điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Báo cáo CPMT có thể lập linh hoạt vào các thời điểm tháng, quý, năm. DN có thể sử dụng các loại báo

cáo sau: (1) Báo cáo CPMT theo bộ phận, (2) Báo cáo CPMT theo dòng vật liệu

### **3.4. Điều kiện thực hiện giải pháp**

#### **3.4.1. Về phía Nhà nước**

#### **3.4.2. Về phía các DNSX xi măng**

#### **3.4.3. Về phía các tổ chức nghề nghiệp và đào tạo**

## **TÓM TẮT CHƯƠNG 3**

### **KẾT LUẬN**

Môi trường đã trở thành vấn đề quan trọng và cấp thiết hiện nay, nhiều quốc gia đã gắn kết các vấn đề môi trường vào hệ thống kế toán truyền thống của DN đang được áp dụng. Kế toán môi trường tại Việt Nam là một lĩnh vực mới, có vai trò quan trọng đối với quản trị DN và các đối tượng có lợi ích trực tiếp và gián tiếp bên ngoài đơn vị trong việc ra quyết định. KTCPMT chỉ được phát huy tốt nhất khi thông tin KTCPMT được cung cấp đầy đủ, kịp thời, minh bạch, đảm bảo sự tin cậy cho người sử dụng. Tính đầy đủ, kịp thời, độ tin cậy của thông tin KTCPMT phần lớn phụ thuộc vào chất lượng, hiệu quả của tổ chức công tác kế toán môi trường.

Trên cơ sở nghiên cứu, phân tích, đánh giá các tài liệu liên quan đến KTCPMT, luận án tập trung vào làm rõ thực trạng áp dụng hệ thống kế toán hiện hành cho mục tiêu quản lý môi trường, làm rõ các nhân tố ảnh hưởng tới khả năng áp dụng KTCPMT đồng thời chỉ ra các hạn chế cơ bản của kế toán truyền thống trong quá trình tiếp cận với các vấn đề môi trường trong các DNSX xi măng Việt Nam

Tác giả cũng đề xuất một số giải pháp cơ bản có khả năng triển khai để thực hiện thành công KTCPMT trong các DNSX xi măng Việt Nam. Tác giả hy vọng kết quả của đề tài sẽ góp phần giúp các DNSX xi măng Việt Nam có những hoạt động hiệu quả trong định hướng chiến lược phát triển bền vững, thân thiện với môi trường.

## DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Trần Anh Quang (2014), Trao đổi về việc học tập và vận dụng kế toán quản trị vào công việc của người làm kế toán trong DN tại Việt Nam, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số 12/2014 (135).
2. Trần Anh Quang (2015), Áp dụng công tác kế toán quản trị môi trường tại các DN Việt Nam, Tạp chí Tài chính, số 07/2015 (613).
3. Trần Anh Quang, Cao Mai Quỳnh (2018), Kinh nghiệm thế giới về Kế toán môi trường, Tạp chí Kinh tế Châu Á - Thái Bình Dương, số tháng 8/2018 (523).
4. Trần Anh Quang (2019), Khuôn khổ pháp lý về kế toán môi trường tại Việt Nam, Tạp chí Kinh tế Châu Á - Thái Bình Dương, số tháng 3/2019 (536).
5. Trần Anh Quang (2019), Kế toán môi trường trong các DNSX xi măng Việt Nam hiện nay, Tạp chí Tài chính, số tháng 03/2019 (700).
6. Trần Anh Quang (2017), Một số ý kiến áp dụng kế toán quản trị CPMT trong các DN Việt Nam, Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc gia: Kế toán- kiểm toán và kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0, tháng 11/2017.
7. Trần Anh Quang, Bùi Thị Thu Hương (2018), Kế toán môi trường trong các DNSX Việt Nam: Thực trạng và giải pháp, Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc tế ICYREB 2018: Khởi nghiệp đổi mới sáng tạo quốc gia, HVTC tháng 11/2018.