

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

NGÔ THỊ HOÀI NAM

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC
DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI, NĂM 2017

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

NGÔ THỊ HOÀI NAM

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC
DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số : 62.34.03.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

**Người hướng dẫn khoa học: PGS.TS Phạm Thị Thu Thủy
PGS.TS. Phạm Đức Hiếu**

HÀ NỘI, NĂM 2017

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu khoa học của riêng tôi. Các số liệu, kết quả nêu trong luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng.

Tác giả luận án

LỜI CẢM ƠN

Để hoàn thành luận án một cách hoàn chỉnh, bên cạnh sự cố gắng của bản thân là sự hướng dẫn nhiệt tình của quý Thầy Cô, sự quan tâm, tạo mọi điều kiện thuận lợi của nhất của cơ quan nơi tôi công tác cũng như sự động viên ủng hộ hết mực của gia đình, bạn bè và đồng nghiệp trong suốt thời gian học tập nghiên cứu và thực hiện luận án tiến sĩ.

Tôi xin gửi lời cảm ơn chân thành và kính trọng đến toàn thể quý Thầy, Cô giáo trong Ban giám hiệu trường Đại học Thương mại, Khoa Sau Đại Học, Khoa Kế toán – Kiểm toán, đặc biệt là PGS.TS Phạm Thị Thu Thủy và PGS.TS. Phạm Đức Hiếu đã trực tiếp hướng dẫn tôi hoàn thành luận án. Với sự nhiệt tình và đầy trách nhiệm, với những lời chỉ dẫn, những tài liệu và những lời động viên của quý Thầy Cô đã giúp tôi vượt qua những khó khăn về kiến thức, kinh nghiệm để thực hiện luận án này.

Tôi xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến UBND các tỉnh, huyện, xã; các Sở Công thương, Sở Tài nguyên và Môi trường, các cơ sở đào tạo, các nhà nghiên cứu và các doanh nghiệp hoạt động chế biến thủy sản Việt Nam đã tạo mọi điều kiện tốt nhất cho tôi trong suốt thời gian thực hiện luận án.

Tôi xin chân thành cảm ơn!

Tác giả

Ngô Thị Hoài Nam

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
MỤC LỤC.....	iii
DANH MỤC SƠ ĐỒ	ix
DANH MỤC HÌNH	x
DANH MỤC BẢNG	xi
DANH MỤC BIỂU ĐỒ	xii
MỞ ĐẦU.....	1
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG DOANH NGHIỆP	17
1.1. Khái quát về kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp	17
1.1.1. Khái niệm và phân loại chi phí môi trường trong doanh nghiệp.....	17
1.1.2. Quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp.....	27
1.1.3. Bản chất của kế toán quản trị chi phí môi trường.....	32
1.1.4. Vai trò của kế toán quản trị chi phí môi trường.....	42
1.1.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp	44
1.2. Nội dung của kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp	46
1.2.1. Nội dung thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ chi phí môi trường.....	46
1.2.2. Nội dung thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai chi phí môi trường.....	57
1.3. Kế toán quản trị chi phí môi trường tại các nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm rút ra cho các doanh nghiệp Việt Nam.....	64
1.3.1. Kế toán quản trị chi phí môi trường tại các nước trên thế giới.....	64
1.3.2. Bài học kinh nghiệm rút ra cho các doanh nghiệp Việt Nam.....	68

CHƯƠNG 2: NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN VIỆT NAM.....70

- 2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam.....70
 - 2.1.1. Hệ thống các doanh nghiệp chế biến thủy sản.....70
 - 2.1.2. Đặc điểm sản phẩm và các tác động đến môi trường của hoạt động chế biến thủy sản ở Việt Nam.....73
 - 2.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức bộ máy kế toán của các doanh nghiệp chế biến thủy sản.....80
 - 2.1.4. Hiện trạng vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường của các doanh nghiệp chế biến thủy sản.....88
- 2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản97
 - 2.2.1. Thực trạng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ.....98
 - 2.2.2. Thực trạng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai108
- 2.3. Đánh giá chung về thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản112
 - 2.3.1. Thành công.....112
 - 2.3.2. Hạn chế và nguyên nhân.....114

CHƯƠNG 3. GIẢI PHÁP VÀ KIẾN NGHỊ VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN VIỆT NAM.....117

- 3.1. Quan điểm và định hướng phát triển ngành chế biến thủy sản Việt Nam đến năm 2020 gắn với bảo vệ môi trường.....117
 - 3.1.1. Quan điểm phát triển ngành chế biến thủy sản Việt Nam gắn với bảo vệ môi trường.....117
 - 3.1.2. Định hướng phát triển ngành chế biến thủy sản Việt Nam đến năm 2020.....119
- 3.2. Các yêu cầu mang tính nguyên tắc đối với kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản.....120

3.2.1. Phù hợp với điều kiện của doanh nghiệp.....	120
3.2.2. Tuân theo các nguyên tắc kế toán.....	121
3.2.3. Đảm bảo phù hợp giữa chi phí và lợi ích.....	122
3.3. Đề xuất các giải pháp kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam.....	122
3.3.1. Hoàn thiện thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ phục vụ quản trị chi phí môi trường.....	123
3.3.2. Hoàn thiện thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai phục vụ quản trị chi phí môi trường.....	133
3.4. Điều kiện thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp chế biến thủy sản	142
3.4.1. Về phía nhà nước	142
3.4.2. Về phía các tổ chức nghề nghiệp và đào tạo.....	144
3.4.3. Về phía doanh nghiệp.....	145
KẾT LUẬN.....	148
NHỮNG CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

A. Tiếng Việt

Chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ
CBTS	Chế biến thủy sản
C.C.S.	Các cộng sự
CPMT	Chi phí môi trường
CPSXC	Chi phí sản xuất chung
DN	Doanh nghiệp
ĐVT	Đơn vị tính
HTXLNT	Hệ thống xử lý nước thải
IRR	Tỷ suất sinh lời nội bộ
KH	Khấu hao
KTQTCPMT	Kế toán quản trị chi phí môi trường
NAFIQAD	Cục Quản lý chất lượng nông lâm sản và thủy sản
NCTT	Nhân công trực tiếp
NL,VLTT	Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp
NPV	Giá trị hiện tại thuần
NVL	Nguyên vật liệu
SXKD	Sản xuất kinh doanh
SXSH	Sản xuất sạch hơn
TNXH	Trách nhiệm xã hội
TSS	Tổng chất rắn lơ lửng trong nước

B. Tiếng Anh

Chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ	Nghĩa Tiếng Việt
ASC	Aquaculture Stewardship Council	Hội đồng Quản lý nuôi trồng thủy sản
BAP	Best Aquaculture Practices	Tiêu chuẩn thực hành nuôi trồng thủy sản tốt nhất
BRC	Global Standard for Food Safety	Tiêu chuẩn toàn cầu về an toàn thực phẩm (do Hiệp hội bán lẻ Anh Quốc)
Global GAP	Global Good Agricultural Practices	Thực hành nông nghiệp tốt toàn cầu
HACCP	Hazard Analysis and Critical Control Points	Phân tích mối nguy và điểm kiểm soát tới hạn
HALAL	Foods Certified as Muslim – Approved	Chứng nhận Thực phẩm phù hợp với Hồi Giáo
IFAC	International Federation of Accountants	Liên đoàn Kế toán quốc tế
IFS	International Food Standards	Tổ chức Tiêu chuẩn Thực phẩm quốc tế
ISO	International Standards Organization	Tổ chức Tiêu chuẩn quốc tế
METI	Ministry of Economy, Trade and Industry	Bộ Kinh tế, Thương mại và Công nghiệp Nhật Bản
MFCA	Material flow cost accounting	Phương pháp kế toán chi phí theo dòng luân chuyển vật liệu

TCA	Total Cost Assessment	Đánh giá toàn bộ chi phí
UNSD	United Nations Division for Sustainable Development	Ủy ban về phát triển bền vững của Liên hợp quốc
USEPA	United States Environmental Protection Agency	Ủy ban bảo vệ môi trường của Mỹ

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Số hiệu sơ đồ	Tên sơ đồ	Trang
1.1	Các chức năng cơ bản của quản trị DN	43
1.2	Các bước áp dụng phương pháp ABC	47
1.3	Tập hợp và phân bổ CPMT dựa trên cơ sở hoạt động	48
1.4	Tập hợp và phân bổ CPMT theo dòng vật liệu	51
1.5	Tập hợp và phân bổ CPMT dựa trên cơ sở hoạt động kết hợp theo dòng vật liệu	52
1.6	Sơ đồ dòng vật chất của quá trình sản xuất	59
2.1	Tổ chức quản lý trong các công ty cổ phần CBTS	81
2.2	Quy trình tổng quát chế biến tôm đông lạnh	83
2.3	Quy trình tổng quát chế biến surimi	83
2.4	Quy trình tổng quát chế biến cá tra và basa fillet đông lạnh	84
2.5	Tổ chức bộ máy kế toán trong các DN CBTS	86
3.1	Quy trình xác định CPMT	127

DANH MỤC HÌNH

Số hiệu hình	Tên hình	Trang
1.1	Phổ của CPMT và khả năng đo lường	20
1.2	Các bộ phận của kế toán môi trường	37
2.1	Loại sản phẩm thủy sản chế biến xuất khẩu năm 2015	71
2.2	Loại hình các công ty chế biến thủy sản xuất khẩu tham gia khảo sát	81

DANH MỤC BẢNG

Số hiệu bảng	Tên bảng	Trang
1.1	Phân loại CPMT theo khả năng đo lường	19
1.2	Phân loại chi phí bảo vệ môi trường theo các hoạt động	21
1.3	Phân loại CPMT theo dòng vật liệu và năng lượng	22
1.4	Các loại CPMT phát sinh trong DN	24
1.5	Một số khái niệm kế toán quản trị môi trường	35
1.6	Thông tin KTQTCPMT	40
2.1	Các cơ sở CBTS đủ tiêu chuẩn xuất khẩu của NAFIQAD	71
2.2	Kết quả phân tích chất lượng nước thải CBTS	78
2.3	Đánh giá mức độ quan trọng và mức độ ưu tiên thực hiện trách nhiệm xã hội của DN đối với môi trường	92
2.4	Đánh giá mức độ về điều kiện thực hiện KTQTCPMT	97
3.1	Bảng xác định chi phí môi trường của các giai đoạn	133
3.2	Bảng định mức chi phí sản xuất toàn DN	134
3.3	Bảng cân bằng vật chất tại dây chuyền chế biến	136

DANH MỤC BIỂU ĐỒ

Số hiệu biểu đồ	Tên biểu đồ	Trang
2.1	Kim ngạch và tốc độ tăng giảm xuất khẩu thủy sản của Việt Nam giai đoạn 2010 - 2015	70
2.2	Kim ngạch xuất khẩu của các mặt hàng thủy sản giai đoạn 2010 – 2015	72
2.3	Phân bố số lượng công ty khảo sát ở các tỉnh/thành phố	80
2.4	Biểu diễn số lượng và tỷ lệ % giá trị áp dụng các tiêu chuẩn TNXH của DN với môi trường và sản phẩm	90
2.5	Biểu diễn nhu cầu sử dụng thông tin liên quan đến vấn đề môi trường	94
2.6	Biểu diễn các tác động của thông tin CPMT	95
2.7	Biểu diễn nguyên nhân tác động đến nhu cầu sử dụng thông tin CPMT của DN còn hạn chế	96
2.8	Biểu diễn mức độ cần thiết của thông tin CPMT	99
2.9	Biểu diễn CPMT phát sinh tại các DN CBTS	100
2.10	Mức độ sử dụng thông tin CPMT quá khứ cho mục đích quản trị	107
2.11	Mức độ sử dụng thông tin CPMT tương lai cho mục đích quản trị	111

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Kể từ năm 1987, với Báo cáo Brundtland của Ủy ban Môi trường và Phát triển Thế giới đã chỉ ra rằng môi trường là vấn đề của toàn cầu. Hiện nay, môi trường không chỉ là mối quan tâm của các quốc gia mà còn là mối quan tâm của mỗi doanh nghiệp (DN). Bất cứ DN nào muốn phát triển bền vững đều phải gắn kết với môi trường. Tuy nhiên, để hướng tới sự phát triển bền vững, các quy định về bảo vệ môi trường trong hệ thống pháp luật của các quốc gia ngày càng nhiều và chặt chẽ hơn làm cho các chi phí liên quan đến môi trường ngày càng tăng. Việc bỏ qua hoặc không nhận diện đầy đủ chi phí môi trường (CPMT) dẫn đến rất nhiều cơ hội trong việc kiểm soát và giảm thiểu các CPMT bị trôi qua mà DN không nắm bắt được. Chính các nghiên cứu của Ditz *et al.* (1995) và Deegan (2003) đã chỉ ra rằng kế toán truyền thống rất ít chú ý đến CPMT do những người làm kế toán thường cho rằng CPMT thường rất nhỏ, và do kế toán truyền thống thiên về thông tin tiền tệ nên đã bỏ qua tầm quan trọng của thông tin phi tiền tệ trong việc quản lý các ảnh hưởng đến môi trường. Mặt khác, trong việc thu thập và đánh giá thông tin CPMT của kế toán truyền thống đã không ghi nhận một cách riêng rẽ CPMT, chi phí này thường ẩn trong chi phí sản xuất chung (CPSXC) nên việc phân bổ CPMT không chính xác, ảnh hưởng đến việc ra các quyết định trong quá trình sản xuất kinh doanh (SXKD) và thiếu sự gắn kết giữa kế toán với các bộ phận khác của DN trong quản trị môi trường (UNSD, 2001; Burritt, 2004; IFAC, 2005; Jasch, 2009). Đây chính là nguyên nhân thúc đẩy việc phát triển kế toán truyền thống theo hướng gắn kết với môi trường, bởi kế toán với vai trò cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế tài chính của một đơn vị kế toán cho đối tượng sử dụng thông tin nhằm 3 mục đích cơ bản: (1) *Cung cấp các báo cáo tài chính*, (2) *Hoạch định các kế hoạch ngắn hạn và dài hạn của đơn vị*, (3) *Kiểm soát các kết quả hoạt động của đơn vị*. Và việc quản trị môi trường nói riêng, quản trị DN nói chung có thể dựa vào nhiều kênh thông tin (tài chính, phi tài chính) nhưng một trong những kênh thông tin quan trọng là thông tin về chi phí (kể cả tiền tệ hay phi tiền tệ), được kế toán cung cấp và trong đó có vai trò của kế toán quản trị chi phí môi trường (KTQTCPMT). KTQTCPMT là việc

ghi nhận, xử lý và cung cấp các thông tin CPMT cần thiết phục vụ cho công việc quản trị của một DN (UNSD, 2001). Thực tế, KTQTCPMT đã và đang được một số DN, tổ chức trên thế giới như Canon Inc (Japan, Electronics), Fujitsu (Japan, Electronics), Dow Chemical (USA, Chemicals), ICAFE (Costa Rica, Coffee Millers Association), Novo Nordisk (Denmark, Healthcare)... hướng đến, nghiên cứu và sử dụng như là một công cụ hiệu quả trong quản trị môi trường của DN.

Trong những năm đầu thế kỷ 21, ngành chế biến thủy sản (CBTS) ở nước ta đã mang lại giá trị xuất khẩu cao và trở thành mặt hàng xuất khẩu chủ lực trong nền kinh tế quốc dân. Ngành CBTS không những đem lại lợi nhuận cao, đóng góp lớn vào ngân sách Nhà nước mà còn giải quyết công ăn việc làm cho hàng triệu lao động. Để ngành CBTS tiếp tục phát triển toàn diện theo hướng bền vững, có khả năng cạnh tranh cao, tham gia vào thị trường xuất khẩu và hội nhập vững chắc vào kinh tế toàn cầu, các DN CBTS cần tuân thủ Luật và các rào cản thương mại, kỹ thuật trong các giao dịch theo thông lệ quốc tế như Luật chống bán phá giá, Luật tự vệ, Luật thuế chống trợ cấp, rào cản thuế quan và phi thuế quan, thủ tục hải quan, ghi nhãn mác..., thực hiện nghiêm túc các quy định về nguồn gốc xuất xứ của sản phẩm, vệ sinh an toàn thực phẩm, chất phụ gia và đáp ứng những yêu cầu về môi trường đối với sản phẩm. Đồng thời, các DN CBTS cần chủ động kiểm soát môi trường trong quá trình sản xuất, bởi hoạt động CBTS tác động không nhỏ đến môi trường. Chính những lý do trên đã đòi hỏi các DN CBTS phải tuân thủ quy trình sản xuất theo quy chuẩn quốc tế và được cấp chứng chỉ quốc tế cho sản phẩm xuất khẩu như Tiêu chuẩn Global Good Agricultural Practices (Global GAP), Tiêu chuẩn Hazard Analysis and Critical Control Points (HACCP), tiêu chuẩn về quản lý môi trường (ISO 14001)... Các DN CBTS cần giải quyết song song hiệu quả kinh tế với hiệu quả xã hội, thực hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường bằng những việc làm cụ thể như đánh giá tác động môi trường, nộp thuế môi trường, phân loại và xử lý chất thải, giảm thiểu chi phí về nguyên liệu, nhiên liệu, cắt giảm chi phí về rác thải, hướng đến sử dụng công nghệ sản xuất sạch hơn (SXSH)... Quá trình này sẽ phát sinh CPMT trong DN và cả thu nhập môi trường. Và thực tế cho thấy, sử dụng hợp lý nguồn lợi thủy sản, nguồn nước, năng lượng... trong quá trình chế biến nhằm

thỏa mãn nhu cầu đa dạng của khách hàng, đồng thời bảo tồn, tôn tạo các nguồn tài nguyên và duy trì được môi trường sống luôn là kỳ vọng của các DN CBTS nhằm phát triển bền vững hoạt động sản xuất trong tương lai. Một vấn đề nữa đối với các DN CBTS hiện nay là nếu không sản xuất sạch hơn thì sản phẩm do các DN này cung cấp cũng không tiêu thụ được kể cả trong nước và xuất khẩu vì những lý do như lãng phí tài nguyên và nguyên liệu đầu vào dẫn đến giá thành cao nên không cạnh tranh được, vấn đề không đảm bảo các tiêu chuẩn an toàn vệ sinh trong sản xuất sản phẩm và vấn đề minh bạch thông tin môi trường theo yêu cầu của quốc tế không đáp ứng được khi tham gia vào thị trường xuất khẩu.

Như vậy, yêu cầu đặt ra đối với các DN CBTS là, do đặc thù SXKD nên quản trị sản xuất phải gắn liền với quản trị môi trường trong DN. Vì thế, cần phải có các công cụ trợ giúp nhằm cung cấp thông tin phục vụ đồng thời các mục tiêu quản trị sản xuất và quản trị môi trường trong DN. Và nhu cầu đặt ra là phải có hệ thống thông tin cho vấn đề môi trường trong các DN CBTS.

Đối với Việt Nam, KTQTCPMT là lĩnh vực nghiên cứu khá mới. Việc nghiên cứu, triển khai áp dụng nó vào các DN đang ở những bước khởi đầu. Do vậy, việc nghiên cứu một cách khoa học và có hệ thống để tìm ra những giải pháp cho việc thực hiện KTQTCPMT trong các DN CBTS để xử lý và cung cấp thông tin phục vụ quản trị CPMT nhằm giúp các DN CBTS đáp ứng các yêu cầu bảo vệ môi trường, cải thiện hiệu quả kinh tế, nâng cao năng lực cạnh tranh, thúc đẩy sự phát triển bền vững, và để ngành CBTS luôn khẳng định là ngành kinh tế mũi nhọn của nước ta là yêu cầu và nhiệm vụ cấp thiết. Xuất phát từ những vấn đề nêu trên, tác giả chọn đề tài: ***“Kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam”*** làm đề tài luận án tiến sĩ kinh tế.

2. Tổng quan tình hình nghiên cứu

2.1. Tổng quan các công trình trong nước

Kế toán môi trường, trong đó có KTQTCPMT là vấn đề còn khá mới đối với các nhà nghiên cứu và các DN Việt Nam. Cho đến thời điểm hiện tại, ở Việt Nam chưa có nhiều công trình nghiên cứu về KTQTCPMT. Theo nghiên cứu của tác giả,

tính từ năm 2008 đến nay đã có những hướng nghiên cứu sau: (1) CPMT trong DN, (2) Kế toán môi trường trong DN.

(1) CPMT trong DN

Một trong những hướng mà các tác giả tập trung nghiên cứu nhiều đó là bàn về CPMT trong DN. Nền tảng của kế toán môi trường đó là xác định khung phân loại các khoản CPMT, Trọng Dương (2008) đã căn cứ trên mô hình lý thuyết liên quan đến CPMT được đề xuất bởi UNDSO (2001) và IFAC (2005) để đề xuất phân loại CPMT thành chi phí xử lý chất thải, chi phí phòng ngừa và quản lý môi trường, giá trị thu mua của các phế thải, chi phí xử lý phế thải, và các khoản thu nhập liên quan đến môi trường nhằm hỗ trợ cho việc nghiên cứu sâu hơn về kế toán môi trường. Kết quả nghiên cứu cho thấy, CPMT có khả năng được không chế thông qua hoạt động kiểm soát CPMT tại DN. Tuy nhiên, nghiên cứu của tác giả chưa đề cập đến thông tin phi tiền tệ trong KTQTCPMT cũng như cách thức tính toán và truyền đạt các thông tin môi trường cho nhà quản trị DN. Với hướng nghiên cứu về mô hình hạch toán CPMT của Bùi Thị Thu Thủy (2010) đã công bố trong luận án tiến sĩ “*Nghiên cứu mô hình quản lý và hạch toán chi phí môi trường trong doanh nghiệp khai thác than*” đã làm rõ nguyên nhân phát sinh CPMT và cách thức xây dựng mô hình quản lý, hạch toán CPMT để nhận diện, phân loại CPMT, tập hợp, phân bổ CPMT cho các đối tượng chịu chi phí và lập báo cáo CPMT phục vụ cho công tác quản lý nội bộ. Tuy nhiên, tác giả chưa sử dụng các phương pháp mang tính đặc thù của kế toán môi trường như phương pháp kế toán chi phí theo dòng luân chuyển vật liệu (MFCA), phương pháp dựa trên cơ sở hoạt động (ABC)... Bên cạnh đó, nhà quản trị DN cần nhìn nhận về CPMT để ứng xử phù hợp trong quản trị là cần thiết (Phạm Đức Hiếu, 2010). Các khuyến nghị về việc gắn các yếu tố môi trường nói chung và CPMT nói riêng vào kế toán trong DN nhằm cung cấp các thông tin hữu ích hơn cho người sử dụng đã được đề xuất nhưng việc gắn kết thông tin này trên báo cáo nội bộ chưa rõ, chưa đáp ứng yêu cầu quản trị môi trường trong DN. Liên quan đến vấn đề này, Phạm Đức Hiếu và Trần Thị Hồng Mai (2012) đã đưa ra khái niệm về tài sản môi trường, nợ phải trả môi trường, CPMT, thu nhập môi trường. Đồng thời các tác giả cũng đưa ra các phương pháp phân loại và xác

định CPMT trong DN, ghi nhận, cung cấp thông tin chi phí và thu nhập môi trường. Nghiên cứu của các tác giả có ý nghĩa hết sức quan trọng và tác động tích cực đến việc xác định phạm vi CPMT trong DN nhằm xử lý thông tin CPMT phục vụ quản trị môi trường DN. Tuy nhiên, các tác giả chưa đề cập cụ thể đến dòng thông tin CPMT quá khứ và tương lai để phục vụ cho việc ra quyết định quản trị DN, cũng như chưa nêu được phương pháp thực hiện KTQTCPMT trong DN.

(2) Kế toán môi trường trong DN

Bên cạnh chủ đề nghiên cứu về CPMT, trong những thập niên gần đây, việc thực hiện trách nhiệm của DN với môi trường ngày càng được quan tâm, đặc biệt là đối với các DN sản xuất. Vì thế có những công trình nghiên cứu kế toán môi trường trong DN ở mặt lý thuyết và thực tiễn vận dụng.

Một số nghiên cứu chỉ ra sự cần thiết của việc áp dụng kế toán quản trị môi trường nhằm giải quyết song hành hiệu quả kinh tế và hiệu quả môi trường, cụ thể Phạm Quang Huy (2012) với bài báo *“Lý thuyết về kế toán quản trị môi trường và kinh nghiệm áp dụng tại các quốc gia - Giá trị và lợi ích đối với sự phát triển bền vững của kinh tế Việt Nam”* và Ngô Thị Thu Hồng (2016) với bài báo *“Sự cần thiết áp dụng kế toán môi trường trong kế toán Việt Nam”*. Từ đó DN cần xác định chu trình của kế toán quản trị môi trường và các yếu tố liên quan đến môi trường trong hoạt động của DN để ghi nhận vào sổ kế toán. Tuy nhiên, các tác giả đều chưa làm rõ KTQTCPMT trong hệ thống kế toán và việc sử dụng các phương pháp xác định CPMT phục vụ quản lý môi trường trong DN.

Một số nghiên cứu hướng đến việc phát triển lý thuyết về kế toán môi trường trong hệ thống kế toán nói chung và kế toán quản trị môi trường nói riêng, đồng thời đưa ra định hướng vận dụng vào các DN tại Việt Nam. Tiêu biểu như Hà Xuân Thạch (2014) trong bài báo *“Định hướng phát triển kế toán quản lý môi trường trong hệ thống kế toán Việt Nam”* đã đề cập đến các nội dung của kế toán môi trường gồm nhận diện, phân loại và ghi nhận chi phí môi trường, thu nhập và các khoản tiết kiệm từ hoạt động môi trường, công bố báo cáo về môi trường và các giải pháp phát triển kế toán quản lý môi trường tại Việt Nam. Hay Phạm Hoài Nam (2015) với bài báo *“Kế toán môi trường tại Việt Nam trong xu thế hội nhập kinh*

“tế” đã đề cập đến đối tượng và phương pháp của kế toán môi trường, việc nhận diện, ghi nhận và cung cấp thông tin về tài sản, nợ phải trả, chi phí, thu nhập môi trường trong DN. Nghiên cứu gần đây của Lê Anh Tuấn, Nguyễn Lê Nhân (2016) trong bài báo “*Kế toán môi trường và sự phát triển bền vững của doanh nghiệp*” đã nêu được những áp lực đối với việc cần thực hiện kế toán môi trường trong DN, lợi ích của kế toán môi trường đem lại cho DN cũng như các vấn đề cần giải quyết để góp phần cho kế toán môi trường phát triển tại Việt Nam. Và bài báo “*Kế toán môi trường - Thực trạng và định hướng ứng dụng ở Việt Nam*” của Đào Thị Loan, Nguyễn Thị Hạnh Duyên (2016) đã làm rõ kế toán môi trường trong DN vừa thực hiện vai trò tính truyền thống là ghi chép và báo cáo các thông tin tài chính, vừa thực hiện vai trò là một công cụ hữu hiệu trong quản trị các vấn đề môi trường DN và một số định hướng nhằm áp dụng kế toán môi trường trong DN. Tuy nhiên, hướng nghiên cứu nhằm xác định quy trình xử lý và cung cấp thông tin CPMT quá khứ, tương lai phục vụ quản trị môi trường DN vẫn chưa được gọi mở.

Bên cạnh đó, hướng nghiên cứu liên quan đến học tập kinh nghiệm của các nước về kế toán môi trường để vận dụng vào các DN Việt Nam như Hoàng Thị Bích Ngọc (2014) với bài báo “*Kế toán quản trị môi trường tại Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam*” đã chỉ ra lợi ích khi các DN Nhật Bản áp dụng kế toán môi trường và bài học kinh nghiệm cho việc ứng dụng kế toán quản lý môi trường trong các DN tại Việt Nam. Hoặc “*Kế toán môi trường tại các doanh nghiệp*” của Đào Thị Giang và Đào Thị Thu Hà (2016) cũng đã cho thấy các nguyên nhân chính hạn chế sự áp dụng kế toán môi trường tại Việt Nam và kinh nghiệm của các nước như Hoa Kỳ, Đức, Nhật Bản, Hàn Quốc... trong việc vận dụng hạch toán dòng vật liệu, kế toán chi phí và thu nhập về môi trường, cân bằng đầu vào - đầu ra, phân tích bảng cân bằng sinh thái cũng như sử dụng đồng thời thước đo hiện vật và thước đo giá trị trong quá trình hạch toán và thông tin về trách nhiệm xã hội (TNXH) của DN đối với môi trường. Tuy nhiên, các tác giả chưa làm rõ bản chất của KTQTCPMT trong hệ thống kế toán DN, cũng như việc thu thập, xử lý và cung cấp dòng thông tin CPMT phục vụ quản trị môi trường trong DN.

Song song với các nghiên cứu về mặt lý thuyết, những nghiên cứu theo hướng thực hành kế toán môi trường ở các phạm vi khác nhau cũng được triển khai. Cụ thể, xét ở phạm vi rộng, nghiên cứu giải pháp áp dụng kế toán môi trường trong các DN sản xuất ở Việt Nam (Phạm Đức Hiếu, 2010) hay nghiên cứu về tổ chức công tác kế toán môi trường tại các DN sản xuất trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi (Phạm Hoài Nam, 2016), hoặc nghiên cứu về kế toán CPMT trong DN hiện nay (Trần Thị Hồng Mai, 2009). Mặt khác, ở phạm vi hẹp áp dụng trong từng ngành sản xuất cụ thể như ngành khai thác than (Bùi Thị Thu Thủy, 2010), ngành đúc nhôm (Trần Thị Hồng Mai, 2012), sản xuất gạch (Lê Thị Tâm, Phạm Thị Bích Chi, 2016) hoặc trong DN cụ thể như Nhà máy bia Sài Gòn (Schaltegger và các cộng sự (*c.c.s.*), 2012), Công ty cổ phần gạch men Cosevco (Phạm Thị Thu Hiền, 2012)...

Nhìn chung, kết quả của các nghiên cứu này cho thấy CPMT chiếm tỷ trọng khá lớn, nó không chỉ là các chi phí xử lý phế thải mà còn gồm cả các chi phí vật liệu nằm trong chất thải, chi phí chế biến nằm trong chất thải. Đồng thời, kết quả cũng đánh giá được thực trạng áp dụng hệ thống kế toán hiện hành cho công tác quản lý các khoản CPMT, những ưu điểm của kế toán CPMT trong việc cung cấp các thông tin cho nhà quản trị trong việc ra các quyết định quản trị, ưu thế của phương pháp xác định chi phí theo dòng luân chuyển vật liệu trong việc xác định một cách đúng đắn hơn các CPMT và các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán môi trường trong DN sản xuất. Theo đó, việc vận dụng kế toán môi trường trong DN sản xuất ngoài thuận lợi là kiểm soát được chi phí môi trường thì thông tin CPMT còn hỗ trợ cho việc ra quyết định của nhà quản trị trong lựa chọn phương án sản xuất, phương án đầu tư có xét đến yếu tố môi trường. Tuy nhiên, các nghiên cứu chưa đề cập đến vấn đề kỹ thuật của kế toán môi trường nói chung và KTQTCPMT nói riêng như cách thức xử lý thông tin CPMT quá khứ và tương lai phục vụ quản trị môi trường của DN. Kết quả của các nghiên cứu cũng chưa thể hiện được dòng thông tin CPMT cần được sử dụng như thế nào trong quá trình ra quyết định của DN.

Như vậy, cho đến thời điểm hiện nay đã có nhiều nghiên cứu liên quan đến KTQTCPMT ở Việt Nam và thiên về nghiên cứu lý thuyết. Các nghiên cứu lý

thuyết chủ yếu giới thiệu về CPMT, lợi ích của kế toán môi trường, các yếu tố môi trường trong DN cần hạch toán và định hướng vận dụng kế toán môi trường trong DN tại Việt Nam. Các nghiên cứu thực chứng về kế toán quản trị môi trường đã thực hiện chủ yếu phân tích CPMT trong các DN để minh chứng lợi ích của việc kế toán môi trường và để đáp ứng các yêu cầu trong quản lý môi trường của DN.

2.2. Tổng quan các công trình nước ngoài

Các nghiên cứu nước ngoài liên quan đến KTQTCPMT bao gồm nghiên cứu lý thuyết và nghiên cứu thực chứng.

Các nghiên cứu lý thuyết tập trung vào việc định nghĩa và xác định phạm vi CPMT (USEPA, 1995; UNDSO, 2001; IFAC, 2005; Hansen và c.c.s., 2008; Atkinson và c.c.s., 2011), đưa ra các phương pháp kế toán CPMT như kế toán chi phí theo dòng vật liệu (UNDSO, 2001; Strobel và Redman, 2002; Bộ Môi trường Đức, 2003; IFAC, 2005; METI, 2002, 2007), kế toán chi phí đầy đủ (Epstein, 1996b; CICA, 1997; Bebbington và c.c.s., 2001), kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (Kreuze và Newel, 1994; Schaltegger và Burritt, 2000; Atkinson và c.c.s., 2011), kế toán chi phí theo chu kỳ sống (Kreuze và Newel, 1994; Schaltegger và Burritt, 2000; Parker, L.D, 2000; Hunkeler và c.c.s., 2008), báo cáo các CPMT cho nhà quản trị (UNDSO, 2001; IFAC, 2005; Hansen và c.c.s., 2008; Jasch, 2009), sử dụng thông tin CPMT để ra quyết định đầu tư liên quan đến môi trường (Schaltegger và Burritt, 2000; Sarker và Burritt, 2010; Minato, 2011). Trong đó, những hướng dẫn tiên phong của USEPA, UNDSO, IFAC đã chỉ ra phạm vi CPMT, là cơ sở cho việc xác định CPMT, hướng dẫn việc tính toán và lập báo cáo CPMT hàng năm của DN theo khoản mục chi phí và chi tiết theo yếu tố. Theo đó, CPMT bao gồm chi phí nội bộ DN và chi phí bên ngoài có liên quan đến tổn hại môi trường và bảo vệ môi trường. Với CPMT được UNDSO (2001) giới hạn là chi phí nội bộ, bao gồm chi phí xử lý chất thải, chi phí ngăn ngừa và quản lý ô nhiễm môi trường, chi phí thu mua vật liệu dùng cho sản xuất đầu ra phi sản phẩm, những CPMT này được đo lường bằng các phương pháp cụ thể như: (1) Kế toán CPMT theo dòng vật liệu, các dòng vận động chi tiết của vật liệu cần được ghi nhận xuyên suốt toàn bộ các bước quản lý vật liệu trong tổ chức như thu mua vật liệu, tiếp nhận, tồn trữ, luân chuyển nội bộ, sử dụng và vận chuyển sản phẩm cũng như việc thu hồi phế liệu, tái chế, xử lý và thải bỏ cùng với các con số cân đối vật liệu đính kèm; (2)

Kế toán CPMT đầy đủ là sự tích hợp các CPMT nội bộ của DN với các chi phí bên ngoài do ảnh hưởng bởi các hoạt động, sản phẩm, dịch vụ của DN đến môi trường; (3) và (4) Kế toán CPMT trên cơ sở hoạt động và theo chu kỳ sống chỉ ra rằng trong kế toán môi trường phương pháp ABC được sử dụng để tích hợp các CPMT trong việc thiết kế sản phẩm và quy trình. Phương pháp này cho phép tiếp cận đến các chi phí liên quan đến chu kỳ sống của một sản phẩm hoặc của một hệ thống từ giai đoạn nghiên cứu, phát triển cho đến khi thải bỏ. Các nghiên cứu này cũng chỉ ra rằng việc sử dụng phương pháp tùy thuộc vào mục tiêu và đặc thù SXKD của DN, trong đó MFCA được coi là phương pháp phù hợp nhất để xác định CPMT trong các DN sản xuất sử dụng nhiều vật liệu. Trên cơ sở các thông tin CPMT được xác định, các nghiên cứu tiếp theo của Sarker và Burritt (2010) và Minato (2011) chỉ ra ảnh hưởng lớn của thông tin CPMT đến tính sẵn sàng của nhà quản trị trong việc ra quyết định, cũng như ý nghĩa của việc sử dụng tích hợp các thông tin CPMT để phân tích thông tin trợ giúp cho việc ra quyết định đầu tư đối với các dự án có xét đến yếu tố môi trường. Tuy nhiên, trong mỗi nghiên cứu chưa đề cập một cách có hệ thống từ nội dung KTQTCPMT đến các phương pháp xác định, xử lý thông tin CPMT quá khứ, tương lai phục vụ cho việc ra các quyết định trong nội bộ đơn vị có liên quan đến môi trường.

Các nghiên cứu thực chứng liên quan đến KTQTCPMT đa số là các nghiên cứu trường hợp và rất ít các nghiên cứu định lượng. Các nghiên cứu đã chỉ ra rằng các CPMT ẩn thường gấp nhiều lần so với các chi phí thể hiện trên các BCTC (Gale, 2006), việc quản lý môi trường một cách chủ động sẽ giảm các CPMT và thúc đẩy việc áp dụng hệ thống kiểm soát CPMT (Burnett và Hansen, 2008). Khá nhiều các nghiên cứu trường hợp về kế toán CPMT được tiến hành trong các ngành nghề khác nhau, từ sản xuất, thương mại, dịch vụ đến các cơ quan nhà nước. Các nghiên cứu trường hợp được tiến hành nhằm áp dụng thử nghiệm kế toán môi trường nhằm xác định chính xác hơn độ lớn của CPMT (Ditz và *c.c.s.*, 1995; Unido, 2003; Deegan, 2003; Gale, 2006; Jasch, 2009) đã cho kết quả là CPMT thực sự lớn trong nhiều DN chứ không nhỏ như các nhà quản lý thường nghĩ. Các CPMT bị ẩn trong các tài khoản chi phí chung cần được tách biệt và phân bổ cho các sản phẩm và dịch vụ một cách đúng đắn (Ditz và *c.c.s.*, 1995; Deegan, 2003). Nghiên cứu của Graff và *c.c.s.* (1998) đã chỉ ra rằng việc đánh giá các dự án đầu tư thường bỏ qua nhiều khoản CPMT gián tiếp hay tiềm tàng. Một số nghiên cứu trường hợp được

tiến hành nhằm áp dụng các phương pháp kế toán CPMT như kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (Ditz và *c.c.s.*, 1995; Stuart và *c.c.s.*, 1999) sẽ giúp cho việc ghi nhận và phân bổ chính xác hơn các CPMT. Kế toán chi phí theo dòng vật liệu được áp dụng khá thành công trong nhiều công ty của Nhật Bản, Đức, Áo (IFAC, 2005; Oshini và *c.c.s.*, 2008; METI, 2011), nó giúp cho các công ty nhận ra các tổn thất nằm trong phế thải và thúc đẩy các công ty kiểm soát tốt hơn các dòng thải, từ đó nâng cao hiệu quả kinh tế và hiệu quả môi trường. Một số nghiên cứu trường hợp cũng được tiến hành nhằm áp dụng kế toán chi phí theo chu kỳ sống trong việc kiểm soát CPMT, thiết kế các sản phẩm và quy trình sản xuất (Hunkeler và *c.c.s.*, 2008). Các nghiên cứu về việc áp dụng kế toán chi phí đầy đủ để tính toán các chi phí bên ngoài sử dụng cho các quyết định quản trị được tiến hành tại các công ty Ontario Hydro (USEPA, 1996) và BSO/Origin (Bebbington, 2001). Tuy nhiên, việc tính toán theo cách thức mà các công ty này áp dụng rất khó thực hiện trong thực tế.

Như vậy KTQTCPMT là công cụ quản lý kinh tế rất hữu hiệu đã được các tác giả nghiên cứu ở nhiều góc độ khác nhau thể hiện qua các tài liệu giới thiệu, hướng dẫn về kế toán môi trường. Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra các quy định mang tính chỉ đạo, hướng dẫn một số nội dung kế toán môi trường, công khai thông tin môi trường của DN, hướng dẫn việc đánh giá và lập báo cáo về các yếu tố liên quan đến môi trường.

2.3. Khoảng trống nghiên cứu

Trên cơ sở tổng quan, tác giả rút ra một số “khoảng trống” trong các nghiên cứu về KTQTCPMT cần tiếp tục bổ sung trong thời gian tới như sau:

(1) Các nghiên cứu lý luận tập trung làm rõ kế toán môi trường trong DN, nhưng chưa hệ thống hóa một cách đầy đủ về phạm vi và nội dung KTQTCPMT trong DN. Do đó, cần phải xác định, làm rõ nguồn gốc phát sinh CPMT cũng như nội dung thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ, tương lai CPMT phục vụ cho việc quản trị môi trường trong DN.

(2) Các nghiên cứu thực chứng theo trường hợp nhằm nhận diện, đo lường và cung cấp thông tin về CPMT theo các tiếp cận khác nhau như theo dòng luân chuyển vật liệu, phương pháp kế toán chi phí dựa trên cơ sở hoạt động nhằm làm rõ hơn CPMT trong tổng chi phí của DN, tác động của chúng đến việc ra quyết định. Tuy nhiên, việc thiết kế các nghiên cứu này chủ yếu nhận diện, đo lường độ lớn của

CPMT và chưa có sự gắn kết giữa thông tin CPMT quá khứ, tương lai với việc quản trị môi trường trong DN. Vì vậy, cần đi sâu nghiên cứu về nội dung KTQTCPMT trong DN.

(3) Các nghiên cứu trên nhiều loại hình DN nhằm đánh giá tác động của hoạt động sản xuất đến môi trường và việc các DN đầu tư chi phí để giảm thiểu ảnh hưởng của hoạt động đến môi trường, đạt được mục tiêu phát triển bền vững DN. Tuy nhiên, chưa có nghiên cứu nào đối với lĩnh vực CBTS nên cần khảo sát biểu hiện của việc KTQTCPMT trong các DN CBTS Việt Nam hiện nay nhằm đánh giá, phân tích thực trạng để đề xuất các giải pháp áp dụng KTQTCPMT có tính khả thi, phù hợp với các điều kiện cụ thể tại các DN CBTS Việt Nam.

3. Mục tiêu nghiên cứu

Luận án được thực hiện nhằm nhận diện, xác định CPMT và xác lập nội dung KTQTCPMT trong nói chung và các DN CBTS nói riêng. Từ đó luận án đề xuất các giải pháp thực hiện KTQTCPMT trong các DN CBTS tại Việt Nam trong xu hướng phát triển bền vững DN.

Để thực hiện mục tiêu trên, luận án thực hiện các mục tiêu nghiên cứu cụ thể sau:

- Hệ thống hóa và làm rõ một số lý luận cơ bản về CPMT và KTQTCPMT trong DN.

- Phân tích, đánh giá thực trạng KTQTCPMT về thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ, tương lai phục vụ quản trị môi trường trong các DN CBTS Việt Nam được chọn khảo sát nhằm tìm ra những ưu điểm và hạn chế, đồng thời xác định các nguyên nhân của thực trạng đó làm cơ sở cho việc đề xuất các giải pháp, kiến nghị thực hiện KTQTCPMT trong các DN CBTS trong thời gian tới.

- Nghiên cứu đề xuất giải pháp và kiến nghị phù hợp nhằm thực hiện KTQTCPMT để quản trị môi trường trong các DN CBTS Việt Nam.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu trên, luận án phải trả lời được các câu hỏi nghiên cứu sau:

- Việc nhận diện CPMT đã đầy đủ và có đo lường riêng biệt không?

- KTQTCPMT trong DN hiện nay có đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin phục vụ cho quản trị môi trường trong DN hay không?

- Hiện trạng KTQTCPMT trong các DN CBTS tại Việt Nam có cung cấp thông tin đáp ứng yêu cầu quản trị môi trường của DN và tuân thủ các quy định, tiêu chuẩn môi trường và sản phẩm khi thực hiện hoạt động xuất khẩu hay không?

- Cần phải làm gì để thực hiện KTQTCPMT trong các DN CBTS tại Việt Nam trong thời gian tới?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

- *Đối tượng nghiên cứu:*

Luận án nghiên cứu những vấn đề lý luận và thực tiễn về kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam trong xu hướng phát triển bền vững doanh nghiệp.

- *Phạm vi nghiên cứu*

+ Về nội dung: Luận án nghiên cứu KTQTCPMT trong các DN CBTS Việt Nam, tập trung nghiên cứu các DN CBTS xuất khẩu đông lạnh trong nước, đang trong quá trình hoạt động chế biến kinh doanh. Trong đó luận án tập trung vào nghiên cứu nhận thức và nhu cầu sử dụng thông tin kế toán CPMT của nhà quản trị; việc nhận diện, xác định và cung cấp thông tin quá khứ, tương lai của kế toán quản trị nhằm phục vụ quản trị CPMT trong các DN CBTS.

+ Về không gian: Trong hoạt động CBTS, chế biến mặt hàng đông lạnh là thế mạnh của xuất khẩu thủy sản Việt Nam, đồng thời hoạt động này chịu chi phối nhiều bởi các quy định về môi trường và tiêu chuẩn quốc tế về sản phẩm khi gia nhập vào thị trường các nước nên luận án lựa chọn nghiên cứu và khảo sát thực tế các DN CBTS đông lạnh xuất khẩu của 24 tỉnh, thành phố ở Việt Nam có lợi thế về nguồn lợi thủy sản, với số lượng mẫu là 110 DN (mỗi DN được gửi hai phiếu khảo sát tương ứng với hai đối tượng khảo sát là nhà quản trị và kế toán trưởng/kế toán viên), kết quả khảo sát thu được là của 83 DN, trong đó có 75 DN gửi về đủ 2 phiếu khảo sát và đảm bảo tính hợp lệ, trả lời đầy đủ các câu hỏi khảo sát. 75 DN được lấy kết quả khảo sát để nghiên cứu gồm có 56 công ty cổ phần chiếm 74,67%, 19 công ty TNHH chiếm 25,33% (trong đó có 7 công ty có 100% vốn đầu tư nước ngoài ,

chiếm tỷ lệ 9,33% trong tổng số mẫu nghiên cứu). Những DN thuộc các loại hình DN khác đảm bảo yêu cầu khảo sát có số lượng tương đối ít và đã không trả lời phiếu điều tra, bởi môi trường là vấn đề nhạy cảm đối với các DN CBTS ở nước ta hiện nay. Các DN tham gia khảo sát đã đạt được yêu cầu là tương đồng về đặc điểm sản phẩm chế biến và đặc điểm tổ chức sản xuất.

+ Về thời gian: Thời gian nghiên cứu: Luận án nghiên cứu thực tế, thu thập thông tin số liệu sơ cấp và thứ cấp về KTQTCPMT trong các DN CBTS tại Việt Nam từ 2010 – 2016. Thời gian thực hiện khảo sát thực tế từ ngày 01/10/2015 đến ngày 30/01/2016.

6. Phương pháp nghiên cứu

Luận án sử dụng các phương pháp tiếp cận hệ thống, logic, biện chứng để hệ thống hóa những vấn đề lý luận cơ bản về KTQTCPMT trong DN.

Các phương pháp cụ thể của luận án sử dụng để phân tích làm rõ thực trạng KTQTCPMT trong các DN CBTS bao gồm:

Phương pháp khảo sát điều tra

Phương pháp điều tra thống kê thu thập số liệu, thông tin bằng bảng hỏi. Ở mỗi DN CBTS đối tượng khảo sát được lựa chọn theo cách thức sau:

Mẫu 1: Điều tra nhà quản trị DN CBTS

Tác giả gửi phiếu khảo sát (Phụ lục 1).

Số phiếu phát ra: 110 phiếu (mỗi DN gửi một phiếu điều tra nhà quản trị, là Chủ tịch hội đồng quản trị hoặc Tổng giám đốc, phó giám đốc hoặc trưởng phòng kỹ thuật...)

Số phiếu thu về: 83 phiếu (sử dụng được trong nghiên cứu là 75 phiếu).

Nội dung điều tra khảo sát với mục đích tìm hiểu các thông tin liên quan đến đặc điểm, hình thức tổ chức sản xuất, mô hình tổ chức và phân cấp quản lý DN, cách thức sử dụng thông tin từ các bộ phận trong quá trình ra quyết định liên quan đến tuân thủ các tiêu chuẩn môi trường và kiểm soát CPMT.

Mẫu 2: Điều tra kế toán trưởng và kế toán viên của DN CBTS

Tác giả gửi phiếu khảo sát (Phụ lục 2).

Số phiếu phát ra: 110 phiếu (mỗi DN gửi một phiếu điều tra, người trả lời là kế toán trưởng hoặc kế toán viên).

Số phiếu thu về: 83 phiếu (sử dụng được trong nghiên cứu là 75 phiếu).

Nội dung điều tra khảo sát nhằm đánh giá thực trạng KTQTCPMT trong các DN CBTS.

Phương pháp phỏng vấn sâu

Đối tượng phỏng vấn sâu: Tác giả thực hiện phỏng vấn sâu bằng cách gặp gỡ và trao đổi trực tiếp với các đối tượng gồm nhà nghiên cứu, các nhà quản trị DN, kế toán trưởng và kế toán viên.

Nội dung phỏng vấn: Bên cạnh điều tra, khảo sát thực tế tại các DN CBTS đông lạnh xuất khẩu Việt Nam, tác giả thực hiện phỏng vấn sâu để có góc nhìn cụ thể hơn về những nội dung mà phiếu điều tra chưa cung cấp đủ như tìm hiểu tổng thể về tổ chức quản lý, tổ chức sản xuất và các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCPMT trong DN CBTS, cũng như việc thực hiện TNXH của DN đối với môi trường...

Phương pháp nghiên cứu điển hình

Luận án lựa chọn nghiên cứu điển hình cụ thể một số DN CBTS tại Việt Nam nhằm đánh giá được thực trạng KTQTCPMT trong các DN này, đồng thời nghiên cứu thực tế tình hình thu thập thông tin ban đầu, xử lý thông tin, lập các báo cáo quản trị phục vụ cho việc ra quyết định.

Các DN CBTS được lựa chọn nghiên cứu điển hình bao gồm Công ty TNHH Bắc Đẩu, Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản miền Trung, Công ty cổ phần Nha Trang Seafoods - F17, Công ty cổ phần Vĩnh Hoàn, Công ty cổ phần thủy hải sản Minh Phú, Công ty cổ phần chế biến thủy sản và xuất khẩu Cà Mau, Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Cửa Long - những DN CBTS 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 SXSH trong quá trình chế biến.

Phương pháp tổng quan tài liệu

Nghiên cứu sử dụng kết hợp dữ liệu thứ cấp về lý luận liên quan đến KTQTCPMT bao gồm giáo trình, sách chuyên khảo, đề tài NCKH các cấp, các

báo cáo khoa học, bài báo có liên quan tại các thư viện và một số trang website chính thức trong nước và nước ngoài để có tài liệu cơ bản ban đầu.

Dữ liệu thứ cấp được thu thập từ số liệu thống kê của các DN CBTS nghiên cứu điển hình, được tổng hợp từ đề tài nghiên cứu về môi trường của các chuyên gia, từ tài liệu của các tổ chức, cơ quan như Tổng cục Thủy sản, Hiệp hội chế biến và xuất khẩu thủy sản (VASEP), Tổng cục Thống kê, các nghiên cứu trong các Tạp chí Thủy sản, Bản tin VASEP, Báo cáo Thủy sản và nhiều ấn phẩm khác các số từ năm 2010 đến năm 2015.

Phương pháp phân tích và xử lý dữ liệu

Các thông tin và dữ liệu sau khi thu thập được sẽ được kiểm tra để phát hiện những thiếu sót trong quá trình ghi chép, bổ sung những thông tin còn thiếu, sau đó tổng hợp lại và tính toán theo mục tiêu nghiên cứu của luận án. Kết quả khảo sát được tác giả thống kê, tổng hợp và phân tích dữ liệu theo các nội dung nghiên cứu thông qua công cụ hỗ trợ tính toán là SPSS 22. Các kết quả được trình bày dưới dạng bảng biểu, sơ đồ, đồ thị để rút ra các kết luận về thực trạng KTQTCPMT tại các DN CBTS ở Việt Nam.

7. Những đóng góp mới của luận án

Với nhu cầu sử dụng thông tin CPMT phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị và thực hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường, luận án “Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam” có ý nghĩa cả về khoa học và thực tiễn.

Về mặt khoa học, luận án đã phân tích, tổng hợp, đánh giá và làm rõ những vấn đề lý luận về KTQTCPMT trong hệ thống thông tin kế toán quản trị của DN như bản chất, vai trò, nội dung của KTQTCPMT và các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCPMT trong DN để làm cơ sở cho các DN nói chung và DN CBTS Việt Nam nói riêng trong việc áp dụng KTQTCPMT.

Về mặt thực tiễn, luận án đã khảo sát, phân tích và đánh giá một cách toàn diện về thực trạng KTQTCPMT tại các DN CBTS Việt Nam dưới góc độ nghiên cứu nhận thức và hành vi của nhà quản trị trong việc sử dụng thông tin CPMT và nghiên cứu việc thực hiện KTQTCPMT trong các DN điển hình được thiết kế dưới

dạng các case study để nhận diện và xác lập cơ sở thực tiễn cho các vấn đề cần giải quyết.

Dựa trên quan điểm và định hướng phát triển ngành CBTS gắn với môi trường, luận án xác lập một cách khoa học và phù hợp các yêu cầu mang tính nguyên tắc và đề xuất một số giải pháp KTQTCPMT tại các DN CBTS Việt Nam thông qua hoàn thiện thu thập, xử lý và cung cấp thông tin CPMT quá khứ, tương lai nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát CPMT và ra quyết định của nhà quản trị DN, trong điều kiện mà hiện nay phần lớn các DN CBTS phải đối mặt với các vấn đề bảo vệ môi trường, sự ràng buộc của các tiêu chuẩn về sản phẩm, về môi trường khi tham gia vào thị trường thế giới. Đồng thời đưa ra kiến nghị với các cơ quan liên quan để các giải pháp được khả thi.

7. Bố cục của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, nội dung của luận án gồm 3 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận chung về kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp.

Chương 2: Nghiên cứu thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam.

Chương 3: Các giải pháp và kiến nghị về kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam.

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG DOANH NGHIỆP

1.1. Khái quát về kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp

1.1.1. Khái niệm và phân loại chi phí môi trường trong doanh nghiệp

1.1.1.1. Khái niệm chi phí môi trường

CPMT được định nghĩa tùy thuộc vào cách thức mà nhà quản trị dự kiến sử dụng thông tin, như để phân bổ chi phí, lập dự toán vốn, thiết kế sản phẩm hay quy trình và các quyết định quản trị khác.

Theo quan điểm truyền thống, CPMT được hiểu là các chi phí phát sinh để đảm bảo rằng DN hoạt động một cách có trách nhiệm với môi trường, bao gồm các chi phí làm sạch, chi phí cho vấn đề môi trường khi kết thúc hoạt động, chi phí kiểm soát ô nhiễm, chi phí cho các tổn hại môi trường.

Theo các định nghĩa của USEPA (1995), UNDSD (2001), IFAC (2005), CPMT bao gồm các chi phí bên trong và chi phí bên ngoài và liên quan đến tất cả các chi phí phát sinh trong mối liên hệ với sự tổn hại và bảo vệ môi trường. Theo Bộ Môi trường Liên bang Đức, “CPMT là thuật ngữ được sử dụng để chỉ các loại chi phí khác nhau có liên quan tới quản lý môi trường, các biện pháp bảo vệ môi trường và các tác động môi trường. Các chi phí này có nguồn gốc từ các yếu tố chi phí, các bộ phận và mục đích sử dụng khác nhau”. Các định nghĩa này cho thấy CPMT phát sinh do sử dụng các nguồn lực tự nhiên và sự vận hành hoạt động sản xuất kém hiệu quả.

Còn theo Atkinson và *c.c.s.*, CPMT có hai loại là chi phí hiện hữu và chi phí ẩn (không hiện hữu). Các chi phí hiện hữu bao gồm chi phí trực tiếp liên quan đến việc cải tiến quy trình công nghệ, chi phí làm sạch và chi phí loại bỏ, chi phí cấp phép hoạt động cho thiết bị, các khoản tiền phạt về các vấn đề liên quan đến môi trường, phí và lệ phí môi trường theo yêu cầu của pháp luật. Các chi phí ẩn gắn chặt với cơ sở hạ tầng để giám sát các vấn đề môi trường, đó là chi phí quản lý, tư vấn pháp lý, chi phí đào tạo nhân viên về trình độ và nhận thức, các tổn thất về lợi thế thương mại do các thảm họa môi trường phát sinh (2011, p.326). Theo tác giả, chính sự phân loại thành chi phí hiện hữu và chi phí ẩn đã định hướng để xác định

phạm vi của CPMT, nhưng việc định nghĩa CPMT còn chưa rõ ràng.

Theo quan điểm của Deegan (2003), Schaltegger và Burritt (2000), UNDSO (2001), USEPA (1995), CPMT có hai loại đó là chi phí tư nhân (hay chi phí nội bộ) và chi phí xã hội (hay chi phí bên ngoài). Trong đó, chi phí tư nhân là các chi phí có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của công ty, còn chi phí xã hội bao gồm các chi phí mà các cá nhân, xã hội và môi trường phải gánh chịu từ hậu quả do công ty gây ra (USEPA, 1995). Và Schaltegger và Burritt (2000) đã giải thích cụ thể, các chi phí bên ngoài là các chi phí mà xã hội phải gánh chịu như là một tổng thể hơn là những người tạo ra các chi phí và hưởng thụ các lợi ích, và thông thường các chi phí này không được phản ánh trong tài khoản kế toán của công ty.

Từ các khái niệm về CPMT trong các nghiên cứu trên, có thể rút ra bản chất của CPMT trong DN trên các khía cạnh sau:

- CPMT gắn với hoạt động bảo vệ môi trường của DN. Chi phí này phát sinh khi DN thực hiện các hoạt động SXKD và bao gồm chi phí lãng phí trong SXKD, chi phí của chất thải và xử lý chất thải, chi phí ngăn ngừa, tiêu hủy, lập kế hoạch, kiểm soát và khắc phục những thiệt hại môi trường có thể xảy ra tại DN.

- CPMT là một trong nhiều loại chi phí phát sinh mà DN phải chấp nhận, phải chi trả khi thực hiện SXKD và chi phí này có thể được vốn hóa hoặc tính vào chi phí thời kỳ.

- Thông tin CPMT cũng được đo lường, xử lý tương tự như những thông tin chi phí khác, phục vụ cho việc ra quyết định của DN.

- CPMT có thể bù đắp lại từ các khoản thu được từ việc bán các sản phẩm chính, sản phẩm phụ, phế thải, phần thưởng từ việc chống ô nhiễm hoặc qua việc cấp giấy phép cho công nghệ SXSH.

- Nhận diện và hiểu rõ CPMT phát sinh từ đâu, CPMT được đo lường bằng tiền bao nhiêu sẽ góp phần xác định chi phí sản phẩm và định giá sản phẩm chính xác.

- Dựa vào mục đích và mức độ sử dụng thông tin của mỗi DN mà CPMT có nội dung cụ thể tương ứng.

Theo tác giả, CPMT có thể khái quát là toàn bộ các chi phí liên quan đến các hoạt động SXKD của tổ chức mà ảnh hưởng đến môi trường. Mọi việc sử dụng môi

trường có thể xem như là một nguồn lực phải hy sinh hay từ bỏ để đạt được một mục tiêu nhất định của tổ chức mà tổ chức đó có thể kiểm soát được nhằm thực hiện TNXH của tổ chức.

1.1.1.2. Phân loại chi phí môi trường

Các nghiên cứu đã đưa ra một số cơ sở cho việc phân loại CPMT như phân loại theo kế toán chi phí truyền thống (chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp, chi phí biến đổi và chi phí cố định), theo các loại hoạt động môi trường (kiểm soát ô nhiễm, ngăn ngừa, khắc phục), một số cách thức phân loại theo chi phí chất lượng (chi phí ngăn ngừa, chi phí phát hiện, chi phí thất bại nội bộ, chi phí thất bại bên ngoài), theo khả năng nhận diện của dữ liệu trong việc ghi chép kế toán (chi phí hiện hữu và chi phí ẩn).

Burritt (2004, p.14-15) và Parker (2000, p.46) đã tổng hợp một số cách thức phân loại CPMT (phụ lục 6).

Trong các cách phân loại của Burritt và Parker thì cách phân loại của Cơ quan bảo vệ môi trường Mỹ (USEPA, 1995), Bộ môi trường Nhật Bản (MOE, 2005), Ủy ban phát triển bền vững của Liên hợp quốc (UNSD, 2001) và Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC, 2005) được bàn kỹ sau đây là toàn diện hơn cả và có ảnh hưởng đến sự phát triển của KTQTCPMT:

Phân loại chi phí môi trường theo khả năng đo lường của chi phí

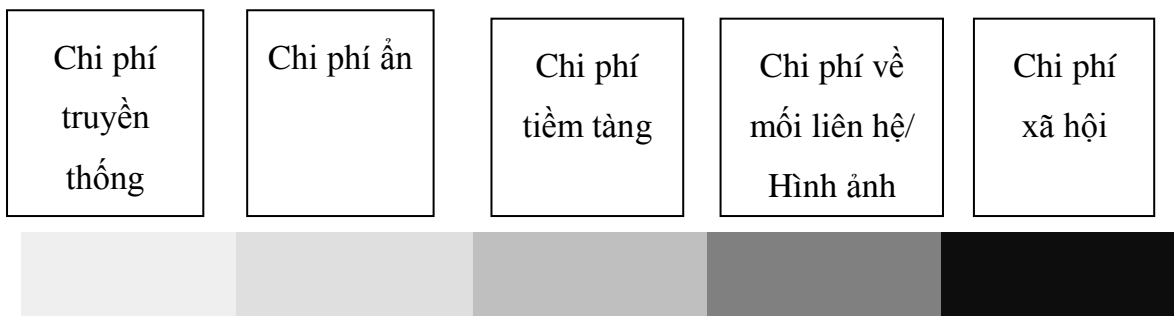
Cách phân loại này được tổng hợp theo bảng 1.1 để DN có thể lựa chọn xem xét, hình 1.1 minh họa về khả năng đo lường của CPMT ở các mức độ khác nhau.

Bảng 1.1: Phân loại CPMT theo khả năng đo lường

Mức	Phạm vi	Nội dung
1	Các chi phí truyền thống	Bao gồm các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (NL, VLTT), nhân công, dịch vụ mua ngoài, chi phí khấu hao (KH) các thiết bị và chi phí có liên quan.
2	Các chi phí ẩn	Bao gồm ba khoản mục chi tiết: Chi phí trước: như chi phí nghiên cứu liên quan đến tìm kiếm nhà cung cấp có ý thức với môi trường, chi phí thiết kế ban đầu của các sản phẩm thân thiện với môi trường.

		<p>Chi phí tuân thủ: như chi phí giám sát/kiểm tra và bảo hiểm môi trường. Chi phí này thường lẫn trong chi phí chung.</p> <p>Chi phí tự nguyện: như chi phí cho mối liên hệ với cộng đồng, bảo vệ môi trường sống, và các hỗ trợ tài chính cho các nhóm hoạt động vì môi trường hay nghiên cứu.</p>
3	Các chi phí tiềm tàng	Bao gồm các chi phí tuân thủ trong tương lai, chi phí pháp lý, tổn hại tài nguyên và lợi ích kinh tế.
4	Chi phí quan hệ/Hình ảnh	Bao gồm chi phí xây dựng hình ảnh của công ty với khách hàng, với nhà đầu tư, bảo hiểm, người lao động, người cung cấp, hoặc cộng đồng. Các chi phí này khó xác định và hiếm khi có thể tách biệt trong hệ thống kế toán.
5	Chi phí xã hội	Bao gồm các tổn hại về môi trường gây ra bởi một tổ chức mà nó không có trách nhiệm, hoặc ảnh hưởng bất lợi đến sức khỏe gây ra bởi sự thải khí độc mà tổ chức không phải gánh trách nhiệm.

Nguồn: Hiệu chỉnh từ USEPA (1995, p.9)



Hình 1.1: Phổ của CPMT và khả năng đo lường

Nguồn: USEPA (1995, p. 14)

Các chi phí ở mức 1 đến 4 là các chi phí tư nhân hay chi phí nội bộ, là chi phí có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của tổ chức. Chi phí ở mức 5 thường là các chi phí bên ngoài, là các chi phí mà tổ chức gây ra do kết quả của hoạt động và nhận được các lợi ích nhưng không có trách nhiệm pháp lý với các tổn hại mà họ gây ra.

Cách phân loại này được sử dụng để định hướng xác định phạm vi của CPMT trong nghiên cứu này và tập trung vào từ mức 1 đến mức 4, bởi mức 5 khó đo lường được.

Phân loại chi phí môi trường theo các hoạt động

Theo tiêu thức này, CPMT được phân loại theo các hoạt động có liên quan đến môi trường. Trong tài liệu *Hướng dẫn kế toán môi trường (phiên bản 2005)* của Bộ môi trường Nhật Bản (MOE, 2005), CPMT được gọi là “chi phí bảo vệ môi trường” và nhấn mạnh vào các chi phí phát sinh để ngăn ngừa, giảm bớt, tránh các ảnh hưởng đến môi trường (bảng 1.2).

Bảng 1.2: Phân loại chi phí bảo vệ môi trường theo các hoạt động

Khoản mục	Nội dung
<i>Chi phí thuộc lĩnh vực kinh doanh</i>	Chi phí bảo vệ môi trường để kiểm soát các ảnh hưởng đến môi trường do kết quả của các hoạt động kinh doanh chính trong phạm vi lĩnh vực kinh doanh
<i>Chi phí ở khâu trước và khâu sau</i>	Chi phí bảo vệ môi trường để kiểm soát các ảnh hưởng đến môi trường do kết quả của các hoạt động kinh doanh ở khâu trước và sau (nhà cung cấp và khách hàng)
<i>Chi phí quản lý</i>	Chi phí bảo vệ môi trường xuất phát từ các hoạt động quản lý
<i>Chi phí nghiên cứu và phát triển</i>	Chi phí bảo vệ môi trường xuất phát từ các hoạt động nghiên cứu và phát triển
<i>Chi phí hoạt động xã hội</i>	Chi phí bảo vệ môi trường xuất phát từ các hoạt động xã hội
<i>Chi phí khắc phục môi trường</i>	Chi phí phát sinh do xử lý sự xuống cấp của môi trường
<i>Chi phí khác</i>	Các chi phí khác liên quan đến bảo vệ môi trường

Nguồn: MOE (2005, p.14)

Phần lớn các khoản mục chi phí theo cách phân loại của USEPA đều có trong cách phân loại này, nhưng các chi phí tiềm tàng và chi phí mối quan hệ/hình ảnh trong phân loại của USEPA không được xét đến trong bản hướng dẫn này. Tuy nhiên, bản hướng dẫn này còn bao gồm và chỉ rõ các chi phí gắn liền với việc ngăn ngừa hiện tượng nóng lên của trái đất, nó phản ánh các nỗ lực và nhấn mạnh hiện tượng nóng lên của trái đất là một vấn đề quan tâm của chính phủ Nhật Bản.

Đối với các DN, các CPMT như trên tồn tại trước, trong và sau quá trình kinh doanh, nó được hạch toán vào CPSXC và chi phí quản lý DN với mục tiêu bảo vệ môi trường trong quá trình hình thành và hoạt động của DN.

Phân loại chi phí môi trường theo dòng vật liệu và năng lượng

Theo tiêu thức này, CPMT được phân loại dựa theo kế toán chi phí truyền thống và các hoạt động có liên quan đến môi trường. Các thông tin trong kế toán quản trị môi trường bao gồm các thông tin tiền tệ và thông tin phi tiền tệ về dòng vận động của vật liệu và năng lượng. Phân loại CPMT theo dòng vật liệu và năng lượng được chỉ rõ trong các tài liệu hướng dẫn của Ủy ban phát triển bền vững (UNSD, 2001) và Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC, 2005) (bảng 1.3).

Bảng 1.3: Phân loại CPMT theo dòng vật liệu và năng lượng

Khoản mục	Nội dung
<i>Chi phí nguyên vật liệu (NVL) có sẵn phẩm đầu ra</i>	Đây là chi phí đo lường tác động môi trường của vật liệu dùng để sản xuất sản phẩm theo vòng đời từ việc vật liệu được khai thác, sản xuất ra sản phẩm, được khách hàng sử dụng và cuối cùng xả ra như chất thải trong quá trình sản xuất.
<i>Chi phí NVL tiêu hao của các đầu ra phi sản phẩm</i>	Bao gồm các chi phí mua của vật liệu chính và vật liệu phụ, vật liệu đóng gói, vật liệu hoạt động, nước, năng lượng và chi phí chế biến nằm trong các đầu ra phi sản phẩm (các chất thải rắn, lỏng, khí).
<i>Chi phí kiểm soát chất thải và khí thải</i>	Là các chi phí cho quản lý, xử lý, thu hồi chất thải và khí thải; các chi phí khắc phục và bồi thường thiệt hại liên quan đến môi trường; và các chi phí liên quan đến việc kiểm soát việc tuân thủ pháp luật về môi trường. Các chi phí này thường là KH thiết bị; chi phí vật liệu hoạt động, chi phí nước và năng lượng; chi phí nhân viên; dịch vụ mua ngoài, thuế, phí và lệ phí; các khoản tiền phạt; chi phí mua bảo hiểm; các khoản chi phí để khắc phục môi trường.

<p><i>Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường khác</i></p>	<p>Bao gồm các chi phí của hoạt động ngăn ngừa quản lý môi trường như chi phí xanh, cung cấp dây chuyền quản lý môi trường, SXSH, mở rộng sản xuất trách nhiệm... Các khoản chi phí này cũng gồm chi phí cho các hoạt động quản lý môi trường khác như quy hoạch môi trường và hệ thống (ví dụ các hệ thống quản lý môi trường), đo lường môi trường (ví dụ giám sát, kiểm toán hiệu suất), môi trường thông liên lạc (ví dụ các cuộc họp nhóm cộng đồng, vận động hành lang chính phủ, báo cáo môi trường) và các chi phí khác có liên quan (ví dụ hỗ trợ tài chính của các dự án môi trường trong cộng đồng).</p>
<p><i>Chi phí nghiên cứu và phát triển</i></p>	<p>Bao gồm các chi phí hoạt động nghiên cứu và phát triển về môi trường liên quan đến hoạt động và phát minh sáng kiến. Ví dụ như, chi phí nghiên cứu để thay thế các vật liệu độc hại, áp dụng quy trình tái chế hay sử dụng vật liệu có khả năng tái tạo, phát triển các sản phẩm tiết kiệm năng lượng và thử nghiệm các thiết kế thiết bị mới với vật liệu sử dụng hiệu quả cao hơn, thân thiện môi trường.</p>
<p><i>Chi phí ít tồn tại dạng hữu hình</i></p>	<p>Chi phí này khó để xác định số lượng, bao gồm cả bên trong và bên ngoài, thường không được tìm thấy trong hệ thống thông tin của tổ chức nhưng có thể có tiềm năng phát sinh. Ví dụ về chi phí ít tồn tại dạng hữu hình liên quan đến môi trường bao gồm: trách nhiệm (ví dụ như bản án pháp lý liên quan đến thiệt hại tài nguyên thiên nhiên); quy định tương lai (ví dụ như khả năng tương lai quy định chặt chẽ về chi phí khí thải hiệu ứng nhà kính); năng suất (ví dụ như công nhân nghỉ làm do bệnh tật liên quan đến ô nhiễm môi trường); quan hệ hình ảnh và các bên liên quan (ví dụ như các rào cản tài trợ cho các dự án</p>

	có tác động tiêu cực đến môi trường) và nhân tố bên ngoài (bên ngoài tác động đối với xã hội, chẳng hạn như mất mát tài sản có giá trị ảnh hưởng từ ô nhiễm cao của nhà máy).
--	---

Nguồn: Hiệu chỉnh từ UNDSO (2001, p.12) và IFAC (2005, p.38)

Cách phân loại này có ưu điểm hơn so với kế toán truyền thống, đó là xác định được CPMT bao gồm cả các chi phí vật liệu và chi phí chế biến của các đầu ra không phải là sản phẩm. Còn kế toán truyền thống chỉ xem xét và ghi nhận các chi phí liên quan đến việc xử lý chất thải và khí thải là CPMT. Do đó, phần lớn CPMT không được tính đến trong kế toán chi phí truyền thống. Với cách phân loại này cho thấy DN phải trả 3 lần cho các đầu ra không phải là sản phẩm: (1) chi phí mua vật liệu; (2) chi phí chế biến; và (3) chi phí để xử lý chúng. Xác định CPMT theo hệ thống phân loại này sẽ dẫn đến kết quả là CPMT thường lớn hơn rất nhiều so với cách nhìn nhận thông thường là CPMT chỉ là các chi phí cuối đường ống. Các thông tin CPMT theo cách phân loại này sẽ làm thay đổi nhận thức của nhà quản trị đối với CPMT, giúp cho họ nhận diện được lợi ích của việc SXSH tiết kiệm nguyên liệu, nước và năng lượng, giảm các chất thải rắn, khí thải và nước thải.

Từ cách phân loại trên, UNDSO (2001) đã nhóm lại thành 4 loại CPMT trong DN như sau:

Bảng 1.4: Các loại CPMT phát sinh trong DN

<p>1. Chi phí xử lý chất thải</p> <ul style="list-style-type: none"> - Chi phí KH máy móc thiết bị cho xử lý chất thải - Chi phí nhân công liên quan đến xử lý chất thải như chi phí nhân công thu nhặt chất thải, chi phí lương của nhân viên quản lý, giám sát các hoạt động xử lý chất thải. - Các khoản phí và thuế gồm chi phí thuê ngoài xử lý chất thải, chi phí cấp phép và thuế môi trường. - Các khoản nộp phạt: Chi phí này phát sinh khi DN không tuân thủ các quy định về môi trường như chi phí bồi thường thiệt hại về tài nguyên thiên nhiên, chi phí đền bù các sự cố môi trường... - Bảo hiểm trách nhiệm môi trường gồm số tiền đóng bảo hiểm cho các rủi ro liên
--

quan đến môi trường.

- Các khoản dự phòng cho các chi phí sửa chữa, khắc phục sự cố môi trường, đền bù. Mục đích của khoản dự phòng này là tính toán, dự trù trước những chi phí và nghĩa vụ tương lai phát sinh trong các hoạt động của DN có liên quan đến môi trường như tràn bể chất thải, rò rỉ hóa chất... Các chi phí này có thể là trách nhiệm trong tương lai cho việc đáp ứng tiêu chuẩn quy định, trách nhiệm di chuyển chất thải, trách nhiệm cải tạo khu vực bị ô nhiễm...

2. Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường

- Chi phí lao động trong đơn vị phục vụ cho hoạt động quản lý môi trường như tiền lương nhân viên quản lý môi trường, lương nhân viên kiểm soát môi trường...

- Chi phí thuê ngoài cho các hoạt động ngăn ngừa chất thải như chi phí tư vấn, đào tạo, truyền thông, kiểm toán môi trường.

- Chi phí nghiên cứu phát triển dự án môi trường, giải pháp giảm thiểu tác động môi trường trong đơn vị.

- Chi phí quản lý môi trường khác như chi phí bảo trợ môi trường sinh thái, chi phí công bố báo cáo CPMT của đơn vị...

3. Chi phí mua vào của các đầu ra phi sản phẩm

- NVL thô gồm toàn bộ NVL ban đầu đưa vào sản xuất nhưng không được tạo ra thành phẩm mà tạo ra các phế thải dưới dạng chất thải rắn, nước hoặc khí thải.

- Vật liệu phụ gồm toàn bộ NVL phụ đưa vào sản xuất nhưng không được tạo ra thành phẩm mà tạo ra các phế thải dưới dạng chất thải rắn, nước hoặc khí thải.

- Bao bì: Đa số bao bì dùng cho sản phẩm rời khỏi DN cùng với sản phẩm hoàn thành chuyển đến khách hàng. Nhưng có một số không nhiều bao bì bị hư hỏng cần được tính toán, đánh giá. Vì vậy, giá trị mua của các loại bao bì hư hỏng và chi phí để xử lý, tiêu hủy chúng được xác định là giá trị của vật liệu trong phế thải.

- Vật liệu hoạt động gồm tất cả các vật liệu sử dụng trong hoạt động quản lý điều hành của DN và không cấu thành nên sản phẩm như các chất hóa học, dung môi, các chất tẩy rửa...

- Năng lượng là phần biến đổi không hiệu quả của quá trình sản xuất (mất mát hiệu suất trong quá trình sử dụng năng lượng) như tiếng ồn, sức nóng của động

cơ, thiết bị phát tán ra bên ngoài...

- Nước gồm nước sử dụng trong hoạt động của công ty và không trở thành sản phẩm, như nước thải, nước vệ sinh làm sạch vật liệu, nhà xưởng dùng cho sản xuất...

4. Chi phí môi trường khác

Loại chi phí này gồm chi phí lãng phí trong sản xuất, kinh doanh như chi phí lao động, chi phí vật liệu dùng trong quản lý, chi phí KH máy móc thiết bị mà sử dụng không hiệu quả...

Nguồn: UNDS(2001)

Với việc phân loại trên nhằm giúp DN nhận diện nguồn gốc và nguyên nhân cốt lõi của CPMT để có biện pháp kiểm soát cho phù hợp. Hiện nay, CPMT được quan tâm chủ yếu trong DN là các chi phí xử lý chất thải, chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường. Các chi phí này được hạch toán vào CPSXC và thông thường được báo cáo thông qua các báo cáo về môi trường.

Phân loại chi phí môi trường theo mô hình chi phí chất lượng

Theo tiêu thức này, CPMT là các chi phí phát sinh do có sự tồn tại hoặc có thể tồn tại chất lượng môi trường kém. CPMT theo đó là các chi phí gắn liền với việc tạo ra, phát hiện, khắc phục và ngăn ngừa sự xuống cấp của môi trường. Với định nghĩa này CPMT có thể được phân loại thành bốn nhóm: *chi phí ngăn ngừa, chi phí phát hiện, chi phí thất bại nội bộ, chi phí thất bại bên ngoài*(phụ lục 7). Các chi phí ngăn ngừa, phát hiện, thất bại nội bộ là chi phí DN chịu, chi phí thất bại bên ngoài gồm cả chi phí tư nhân và chi phí xã hội (Hansen và c.c.s., 2008; Raiborn và c.c.s., 2011).

Với cách thức phân loại và lập báo cáo CPMT theo chi phí chất lượng sẽ chỉ ra cho nhà quản trị nhận thấy rằng việc tối thiểu hoá CPMT có thể đạt được ở điểm không gây hại môi trường, tương tự như ở điểm không có sản phẩm hỏng trong mô hình chi phí chất lượng. Vì vậy, một giải pháp hiệu quả kinh tế - sinh thái cần tập trung vào việc ngăn ngừa hơn là khắc phục hậu quả.

Theo tác giả, CPMT thường ẩn trong CPSXC, đặc biệt là CPMT liên quan đến lãng phí vật liệu, năng lượng, nước trong quá trình sản xuất, quản lý và xử lý môi trường. Vì vậy, để nhận diện CPMT trong DN một cách thuận lợi nhằm kiểm soát chi phí tốt hơn cần lựa chọn nhận diện theo dòng vật liệu và năng lượng. Với cách phân

loại này, thông tin CPMTsẽ được tách thành dòng tiền tệ và dòng phi tiền tệ. Trong đó, CPMT được tính theo đơn vị tiền được chia ra thành chi phí vật liệu của đầu ra phi sản phẩm, chi phí kiểm soát chất thải, chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường, chi phí nghiên cứu và phát triển, chi phí vô hình. Các CPMT tính theo thước đo phi tiền tệ được dựa trên lý thuyết cân bằng vật chất và qua đó có thể xây dựng các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh có xét đến vấn đề môi trường, TNXH của DN đối với môi trường.

Ở góc độ nghiên cứu của luận án, CPMT được nhìn nhận dưới góc độ này để phục vụ mục tiêu quản trị CPMT trong DN.

1.1.2. Quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp

1.1.2.1. Khái niệm quản trị chi phí và quản trị chi phí môi trường

Có nhiều khái niệm khác nhau liên quan đến quản trị chi phí:

Trong từ điển kinh tế có khái quát “*Quản trị chi phí là việc tập hợp, phân bổ và tính toán mọi chi phí phát sinh*” (Kuln, M, 1990)

Theo Haberstock (1984) có định nghĩa, “*Quản trị chi phí là việc tính toán hướng nội, nó theo đuổi việc mô tả đường vận động các nhân tố sản xuất trong quá trình kết hợp chúng và giới hạn ở việc tập hợp, tính toán mọi hao phí gắn với việc tạo ra và thực hiện các kết quả hoạt động*”. Theo quan điểm này, quản trị chi phí là việc tính toán, kết hợp các yếu tố sản xuất của nhà quản trị nhằm đạt được kết quả tốt nhất trong quá trình hoạt động SXKD.

Nguyễn Ngọc Huyền (2003) định nghĩa, “*Quản trị chi phí kinh doanh là quá trình phân tích, tập hợp, tính toán và quản trị các chi phí kinh doanh phát sinh trong quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm (dịch vụ) nhằm cung cấp thông tin về chi phí kinh doanh đảm bảo độ chính xác cần thiết làm cơ sở cho các quyết định quản trị DN*”. Theo quan điểm này, quản trị chi phí là sự kết hợp các kỹ thuật như phân tích, tính toán, quản trị các chi phí kinh doanh từ khâu sản xuất đến khâu tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ nhằm cung cấp thông tin về chi phí kinh doanh phục vụ cho quản trị DN.

Từ các phân tích trên có thể hiểu, *quản trị chi phí là việc tập hợp, tính toán và kiểm soát chi phí phát sinh trong quá trình SXKD nhằm cung cấp thông tin chi phí*

cần thiết cho việc ra quyết định quản lý gắn với mục tiêu ngắn hạn và chiến lược dài hạn của DN.

Thông tin CPMT là bộ phận cấu thành trong hệ thống thông tin chi phí của DN. Việc quản trị CPMT được các nhà quản trị quan tâm theo hướng phát triển bền vững DN.

Kết hợp với các khái niệm và phân tích trên, tác giả xác định quản trị CPMT là quá trình tập hợp, tính toán, phân tích và kiểm soát chi phí môi trường nhằm cung cấp thông tin CPMT cần thiết cho quản trị DN. Theo đó quản trị CPMT là sự kết hợp các kỹ thuật tập hợp, tính toán, phân tích và kiểm soát để cung cấp các thông tin CPMT (gồm thông tin tài chính và thông tin phi tài chính) phục vụ cho quản trị DN.

1.1.2.2. Nhu cầu thông tin chi phí môi trường của doanh nghiệp

Có khá nhiều nghiên cứu đã nêu ra lý do cho sự cần thiết phải có thông tin về TNXH của DN liên quan đến môi trường nói chung và CPMT nói riêng, trong đó tiêu biểu là nghiên cứu của Schaltegger và *c.c.s.*(1996). Theo các tác giả này, có hai lý do sau:

- Thứ nhất, sự gia tăng áp lực từ phía các bên có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan do các bên này ngày càng quan tâm hơn đến khía cạnh hoạt động môi trường của DN.

“Bên có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan” là bất kỳ các cá nhân hoặc nhóm người nào quan tâm đến DN vì họ có thể gây ảnh hưởng hoặc chịu ảnh hưởng bởi DN” (Freeman, 1984).

Trong bối cảnh quan tâm chung về môi trường toàn cầu đó, các DN chịu áp lực từ các bên có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan vì các bên này ngày càng gia tăng quan tâm đến tác động môi trường. Theo IFAC (2005), DN phải đối mặt với các áp lực từ phía các bên này, buộc họ phải có sáng kiến và áp dụng các biện pháp hiệu quả để quản trị, giảm thiểu tác động môi trường và cung cấp thông tin, các áp lực đó là:

+ Áp lực từ hệ thống luật lệ ngày càng chặt chẽ, từ phía các quy định kiểm soát ô nhiễm, ví dụ Liên minh Châu Âu quy định cấm sử dụng các chất độc hại để sản xuất các thiết bị điện và điện tử bán ở Châu Âu.

+ Áp lực từ chuỗi cung ứng, các công ty lớn yêu cầu nhà cung cấp phải có chứng nhận quản lý môi trường của Tổ chức tiêu chuẩn quốc tế (ISO) cấp.

+ Áp lực từ cộng đồng xã hội đối với yêu cầu SXSH, yêu cầu kiểm soát mức xả thải.

+ Áp lực tài chính từ phía các quỹ đầu tư TNXH (Socially Responsible Investing – SRI) hay hệ thống đánh giá công ty để đầu tư có xét đến yếu tố trách nhiệm với xã hội, ví dụ chỉ số bền vững Dow Jones (Dow Jones Sustainability Index).

+ Áp lực thuế môi trường, ví dụ thuế carbon, thuế sử dụng năng lượng, lệ phí sử dụng bãi rác, phí chất thải...

+ Rào cản và áp lực thương mại, ví dụ hạn mức chất thải của nghị định thư Kyoto.

Các DN hiện nay chịu áp lực lớn về những nội dung trên và buộc phải tuân thủ nghiêm ngặt các bộ tiêu chuẩn cấp chứng chỉ liên quan đến thực hiện TNXH của DN như một số bộ tiêu chuẩn áp dụng với các DN CBTS xuất khẩu (phụ lục 9). Để đạt được các chứng nhận hay chứng chỉ trên DN phải đạt các yêu cầu trong quá trình sản xuất, phải chi trả chi phí cho các đơn vị tư vấn thực hiện và cấp chứng nhận hay chứng chỉ.

- Thứ hai, CPMT tăng đáng kể. Xuất phát từ việc nhà quản trị DN quan tâm đến vấn đề xử lý, ứng phó với ô nhiễm môi trường trong SXKD thông qua việc áp dụng các quy chế nội bộ, các chương trình đào tạo, tập huấn cho người lao động về bảo vệ môi trường, đầu tư công nghệ SXSH, công nghệ xử lý chất thải...nên nhà quản trị rất cần thông tin về CPMT để ra quyết định.

Theo Cơ quan bảo vệ môi trường Mỹ (EPA) (1995), CPMT và hoạt động môi trường xứng đáng được DN chú ý vì:

+ Nhiều CPMT có thể được giảm đáng kể hoặc bị loại bỏ hoàn toàn nhờ quyết định kinh doanh. Ví dụ đầu tư công nghệ sản xuất bảo vệ môi trường.

+CPMT có thể nằm lẫn trong chi phí chung hoặc bị bỏ qua.

+ Nhiều DN phát hiện ra rằng CPMT có thể được bù đắp bằng cách tạo ra doanh thu thông qua bán chất thải, chuyển nhượng giấy phép ô nhiễm hoặc giấy chứng nhận công nghệ sạch.

+ Quản trị CPMT tốt hơn sẽ cải thiện hoạt động môi trường và sức khỏe của con người cũng như thành công của DN.

+ Nhận biết CPMT và liên quan tiến trình sản xuất sản phẩm giúp xác định chi phí và giá thành sản phẩm chính xác hơn, giúp DN tạo ra các sản phẩm, dịch vụ thân thiện hơn với môi trường trong tương lai.

+ Lợi thế cạnh tranh của DN nhờ thế mà được gia tăng.

+ Rủi ro môi trường có thể dẫn đến các khoản nợ rất lớn về môi trường và sau đó DN có thể có nghĩa vụ thanh toán, khi đó sẽ ảnh hưởng lớn đến khả năng thanh toán và vị trí tài chính của DN.

Xuất phát từ những nguyên nhân trên, nhà quản trị DN cần có dòng thông tin mang tính chuyên biệt về CPMT trong quá trình SXKD và các hoạt động của DN có ảnh hưởng đến môi trường nhằm đáp ứng yêu cầu quản trị môi trường của DN.

1.1.2.3. Quản lý môi trường theo ISO

Quản lý môi trường là tổng hợp các biện pháp, luật pháp, chính sách kinh tế, kỹ thuật, xã hội thích hợp nhằm bảo vệ chất lượng môi trường sống và phát triển bền vững kinh tế xã hội quốc gia. Dựa trên các mục tiêu chủ yếu của công tác quản lý nhà nước về môi trường như khắc phục và phòng chống suy thoái, ô nhiễm môi trường phát sinh trong hoạt động sống của con người, phát triển bền vững kinh tế và xã hội quốc gia, xây dựng các công cụ có hiệu lực quản lý môi trường quốc gia và các vùng lãnh thổ, năm 1993, Tổ chức Tiêu chuẩn quốc tế (ISO) bắt đầu xây dựng một bộ các tiêu chuẩn quốc tế về Quản lý môi trường gọi là ISO 14000.

Bộ tiêu chuẩn ISO14000 gồm 3 nhóm chính là nhóm kiểm toán và đánh giá môi trường, nhóm hỗ trợ hướng về sản phẩm và nhóm hệ thống quản lý môi trường. Bộ tiêu chuẩn này đem đến cách tiếp cận hệ thống cho việc quản lý môi trường nhằm thiết lập hệ thống quản lý môi trường và cung cấp các công cụ hỗ trợ có liên quan như đánh giá môi trường, nhãn môi trường, phân tích chu trình sống của sản phẩm, các khía cạnh môi trường trong tiêu chuẩn về sản phẩm v.v... cho các DN và các tổ chức cơ sở khác để quản lý sự tác động của các hoạt động của họ đối với môi trường, ngăn ngừa ô nhiễm và liên tục cải thiện môi trường với sự cam kết của lãnh đạo và sự tham gia có ý thức của mọi thành viên của cơ sở từ người sản xuất trực tiếp đến các cán bộ quản lý. Và cho đến nay, rất nhiều nước trên thế giới đã áp dụng các tiêu chuẩn trong bộ ISO 14000.

Hệ thống quản lý môi trường (tiêu chuẩn ISO 14001) là một trong các tiêu chuẩn của Bộ tiêu chuẩn ISO 14000, đưa ra các yêu cầu cần thực hiện để quản lý các yếu tố ảnh hưởng tới môi trường trong quá trình hoạt động của tổ chức, DN.

Ra đời năm 1996, Tiêu chuẩn ISO 14001 hiện đã có mặt tại 138 quốc gia và vùng lãnh thổ. Lý do của sự thành công trong việc phổ biến áp dụng tiêu chuẩn ISO 14001 tại nhiều quốc gia với các nền kinh tế khác nhau, với các mức độ phát triển và các đặc trưng văn hóa khác nhau chính bởi vì tiêu chuẩn ISO 14001 đã chỉ ra các yêu cầu trong việc thiết lập một hệ thống để quản lý các vấn đề về môi trường cho tổ chức, DN nhưng không nêu ra cụ thể bằng cách nào để có thể đạt được những điều đó. Chính bởi vì sự linh động đó mà các loại hình DN khác nhau, từ DN vừa và nhỏ đến các tập đoàn đa quốc gia có thể tìm cách riêng cho mình trong việc xác định mục tiêu môi trường cần cải tiến và cách thức để đạt được các yêu cầu của hệ thống quản lý môi trường.

Hiện nay, tiêu chuẩn ISO 14001 có phiên bản 2015. Việt Nam đã chấp thuận tiêu chuẩn TCVN ISO 14001:2010 là tiêu chuẩn quốc gia. Các DN tiến hành hệ thống quản lý môi trường theo các bước (phụ lục 8).

Ngoài việc quản lý môi trường theo ISO nhằm phát triển bền vững DN, trong bối cảnh hội nhập quốc tế có rất nhiều tiêu chuẩn liên quan đến thực hiện TNXH mà các DN sản xuất, chế biến phải đáp ứng. Trong đó, các tiêu chuẩn theo chương trình cấp chứng chỉ cho DN được sử dụng phổ biến và được các nhà nhập khẩu trên các thị trường lớn (thị trường Mỹ, thị trường châu Âu...) sử dụng làm cơ sở thực hiện hoạt động thương mại (phụ lục 9).

Tóm lại, chính áp lực về nhu cầu sử dụng thông tin CPMT và quản lý môi trường theo ISO đã đòi hỏi các DN cần có dòng thông tin CPMT. Trong khi đó, kế toán truyền thống chưa tách biệt được yếu tố môi trường, cũng như chưa cung cấp được thông tin về thiệt hại môi trường và các thông tin CPMT thường tiềm ẩn trong chi phí chung nên việc phân bổ CPMT vào giá thành sản phẩm không chính xác. Vì vậy, KTQTCPMT sẽ đáp ứng được sự thiếu hụt này và hỗ trợ tốt cho việc quản trị CPMT trong DN, phục vụ cho việc ra quyết định và phù hợp với yêu cầu hội nhập.

1.1.3. Bản chất của kế toán quản trị chi phí môi trường

1.1.3.1. Kế toán môi trường

Xuất phát từ yêu cầu quản trị môi trường, vào những năm 60 của thế kỷ XX, kế toán môi trường bắt đầu được bàn đến (Loew và c.c.s., 2004; Parker, 2005) và các nghiên cứu cụ thể về kế toán môi trường được phát triển mạnh vào những năm 1970 trở đi (Friedman, 1970; Ullmann, 1976; Dierkes và Preston, 1977; Bartolomeo và c.c.s., 2000; Gray và c.c.s., 2001; Jones, 2003; Owen, 2008...). Vì vậy, có nhiều khái niệm về kế toán môi trường; cụ thể:

Bennett và James (1998) định nghĩa về kế toán môi trường: “Kế toán môi trường bao hàm cả các hoạt động kế toán ở cấp độ quốc gia và công ty, quá trình xử lý cả thông tin tài chính và phi tài chính, và việc tính toán và sử dụng chi phí được tiền tệ hoá các tổn hại đến bên ngoài cũng như nội bộ công ty” (tr.30)

Schaltegger và Burritt (2000) lại bàn đến kế toán môi trường theo hướng là một nhánh của kế toán: “Kế toán môi trường là một nhánh của kế toán giải quyết về các hoạt động, các phương pháp và các hệ thống để ghi nhận, phân tích và báo cáo các ảnh hưởng về mặt tài chính và sinh thái của một hệ thống kinh tế xác định” (tr.30).

Theo Gray và n.n.k. (2001), kế toán môi trường bao gồm kế toán truyền thống giải quyết các vấn đề liên quan đến môi trường như CPMT, nợ tiềm tàng và rủi ro môi trường, tài sản môi trường. Ngoài ra kế toán môi trường cũng mở rộng ngoài phạm vi của kế toán truyền thống bằng việc phát triển hệ thống thông tin mới, sử dụng các thước đo đa dạng hơn các thước đo tài chính truyền thống để thu thập, xử lý và truyền đạt các thông tin môi trường một cách hữu ích cho các đối tượng sử dụng.

Nhìn chung các định nghĩa đều có điểm chung là kế toán môi trường sử dụng cả thước đo tài chính và phi tài chính, thông tin kế toán môi trường sử dụng cho cả nhà quản trị nội bộ cũng như các đối tượng bên ngoài, mục tiêu của kế toán môi trường là hướng tới sự phát triển bền vững, kế toán môi trường có thể thực hiện ở cấp độ quốc gia hoặc cấp độ một tổ chức.

Xét kế toán môi trường ở cấp độ một tổ chức và tập trung là DN và được khái quát *Kế toán môi trường là quá trình thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin tài chính và phi tài chính có liên quan đến môi trường chủ yếu cho các đối tượng trong*

DN phục vụ cho mục đích quản lý.

Kế toán môi trường được nhìn nhận là sự mở rộng của kế toán truyền thống nhằm cung cấp đầy đủ, kịp thời các thông tin về TNXH của DN liên quan đến môi trường cho các đối tượng sử dụng (USEPA, 1995) và hướng tới mục tiêu phát triển bền vững, duy trì quan hệ tốt đẹp tới cộng đồng, nâng cao hiệu quả của các hoạt động bảo vệ môi trường. Kế toán môi trường trong phạm vi DN là một bộ phận cấu thành của kế toán liên quan đến các thông tin về hoạt động môi trường trong DN nhằm thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về TNXH của DN đối với môi trường cho các đối tượng trong và ngoài DN sử dụng để ra quyết định. Các phương pháp của kế toán môi trường cho phép DN nhận diện các khoản thu nhập, chi phí và các yếu tố liên quan đến môi trường, cung cấp cách thức đo lường các chỉ tiêu (tiền tệ và phi tiền tệ) và hỗ trợ cho các báo cáo kết quả về môi trường. Do đó, kế toán môi trường trong DN được phân chia thành kế toán tài chính môi trường và kế toán quản trị môi trường dựa vào phương pháp thực hiện, mục tiêu và đối tượng sử dụng thông tin kế toán liên quan đến yếu tố môi trường. Và kế toán môi trường được sử dụng như là một hệ thống thông tin về TNXH của DN liên quan đến môi trường nhằm phục vụ cho các đối tượng trong và ngoài DN.

1.1.3.2. Kế toán tài chính và kế toán tài chính môi trường

Theo Luật Kế toán Việt Nam (2015), *kế toán tài chính là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính bằng báo cáo tài chính cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán.*

Khái niệm trên đã chỉ rõ mục tiêu chủ yếu của kế toán tài chính là cung cấp các thông tin hữu ích cho quá trình ra quyết định của các đối tượng ở bên ngoài DN như các nhà đầu tư, các nhà cấp tín dụng,...

Xuất phát từ nhu cầu thông tin liên quan tới môi trường nên nội dung của kế toán tài chính môi trường là quá trình thu thập, đo lường, xử lý và truyền đạt các thông tin về CPMT, thu nhập, tài sản, nợ phải trả, nợ tiềm tàng liên quan đến môi trường (UNCTAD, 2002; Rogers, 2005; Bebbington và c.c.s., 2008;...) cho các đối tượng ở bên ngoài DN thông qua các báo cáo tài chính của DN.

Thông tin của kế toán tài chính môi trường được cung cấp ra bên ngoài dưới

các dạng: Thứ nhất là báo cáo tài chính cho các đối tượng sử dụng như nhà đầu tư, các bên cho vay; Thứ hai là báo cáo môi trường bằng tiền tệ nhằm đáp ứng các yêu cầu của cơ quan quản lý môi trường và các đối tượng có lợi ích liên quan khác; Thứ ba là báo cáo môi trường bằng thước đo phi tiền tệ (phi tài chính) như tổng mức năng lượng sử dụng, năng lượng sử dụng trên một đơn vị sản phẩm, tổng khối lượng chất thải, khối lượng chất thải trên một đơn vị sản phẩm...

Như vậy, kế toán tài chính môi trường là một bộ phận cấu thành của kế toán tài chính với mục tiêu cung cấp thông tin bắt buộc về TNXH của DN liên quan tới môi trường và phương pháp kế toán các nội dung trên phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán quốc gia.

1.1.3.3. Kế toán quản trị và kế toán quản trị môi trường

Theo Luật Kế toán Việt Nam (2015), *kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.*

Qua đó, mục tiêu chủ yếu của kế toán quản trị là cung cấp các thông tin hữu ích cho các nhà quản trị để đưa ra các quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư, quyết định sử dụng các nguồn lực, các quyết định quản trị khác trong DN.

Các quyết định liên quan đến TNXH của DN trong đó có bảo vệ môi trường nhằm phát triển bền vững DN là loại quyết định phức tạp vì ảnh hưởng đến lợi ích của nhiều bên. Do đó, để ra được quyết định phù hợp nhà quản trị cần phải có dòng thông tin mang tính chuyên biệt và thể hiện được đầy đủ nội dung và tính chất của thành quả kinh tế và môi trường nhằm đạt được mục tiêu kinh doanh bền vững. Từ đó, kế toán quản trị cần phải phát triển một bộ phận cấu thành riêng biệt với mục tiêu xử lý, cung cấp thông tin phục vụ quản trị môi trường đó là kế toán quản trị môi trường. Và có rất nhiều quan điểm khác nhau về kế toán quản trị môi trường:

Bảng 1.5: Một số khái niệm kế toán quản trị môi trường

Nguồn	Khái niệm
Birkin (1996, tr. 34)	Kế toán quản trị môi trường liên quan đến cung cấp và diễn giải các thông tin để trợ giúp nhà quản trị trong việc hoạch định, kiểm soát, ra quyết định và đánh giá thành quả thực hiện. Các thông tin

	môi trường cung cấp phải có định hướng tương lai và thích hợp cho việc ra quyết định.
Bennett và James (1998, tr. 33)	Kế toán quản trị môi trường là sự tạo lập, phân tích và sử dụng các thông tin tài chính và thông tin phi tài chính để tối ưu hoá các thành quả kinh tế và môi trường của DN và đạt được kinh doanh bền vững.
Graff và c.c.s. (1998, tr.3-4) (Tellus Institute)	Kế toán quản trị môi trường là cách thức mà các DN ghi nhận việc sử dụng vật liệu và CPMT trong hoạt động kinh doanh của mình. Kế toán vật liệu là một phương tiện ghi nhận dòng vật liệu xuyên suốt một dây chuyền thiết bị để mô tả các đầu vào và đầu ra cho mục đích của đánh giá cả hiệu quả nguồn lực và các cơ hội cải thiện môi trường. Kế toán CPMT là cách thức mà các CPMT ... được nhận diện và phân bổ cho các dòng vật liệu và các dòng hiện vật khác trong trong các động của một DN.
IFAC (1998), dẫn lại theo IFAC (2005, tr.19)	Kế toán quản trị môi trường là việc quản trị thành quả môi trường và kinh tế thông qua việc phát triển và áp dụng một hệ thống kế toán liên quan đến môi trường thích hợp và thực hiện chúng. Trong khi nó có thể bao gồm việc báo cáo và kiểm toán trong một số DN, kế toán quản trị môi trường điển hình liên quan đến kế toán theo chu kỳ sống, kế toán chi phí đầy đủ, đánh giá lợi ích, và lập kế hoạch chiến lược cho quản lý môi trường.
Schaltegger và Burritt (2000, tr. 89)	Kế toán quản trị môi trường được định nghĩa theo hướng hẹp bao gồm chỉ các ảnh hưởng đến môi trường trên khía cạnh tài chính của kế toán giúp cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định và gắn trách nhiệm với các kết quả của quyết định của mình.
Bartolomeo và c.c.s. (2000, tr.37)	Kế toán quản trị môi trường là việc tạo lập, phân tích và sử dụng các thông tin tài chính và phi tài chính để tích hợp chính sách môi trường và kinh tế của DN, và tạo nên sự kinh doanh bền vững.
Burritt và	Kế toán quản trị môi trường được định nghĩa là một khái niệm

c.c.s. (2002, tr.30)	tổng quát bao gồm kế toán tiền tệ quản trị môi trường và kế toán phi tiền tệ quản trị môi trường.
UNSD (2003)	Kế toán quản trị môi trường đơn giản là một cách tiếp cận tốt và toàn diện hơn với kế toán quản trị, với trọng tâm hướng nhiều hơn về các chi phí liên quan đến các vật liệu bị lãng phí và các vấn đề môi trường khác.
Jasch (2009, tr.13); UNSD (2001, tr.11)	Kế toán quản trị môi trường là việc nhận diện, thu thập, phân tích và sử dụng hai loại thông tin cho quá trình ra quyết định nội bộ: thông tin phi tiền tệ về việc sử dụng, dòng vận động và thái hồi của năng lượng, nước và vật liệu (bao gồm cả phế thải) và thông tin tiền tệ về các khoản chi phí, thu nhập và tiết kiệm liên quan đến môi trường.

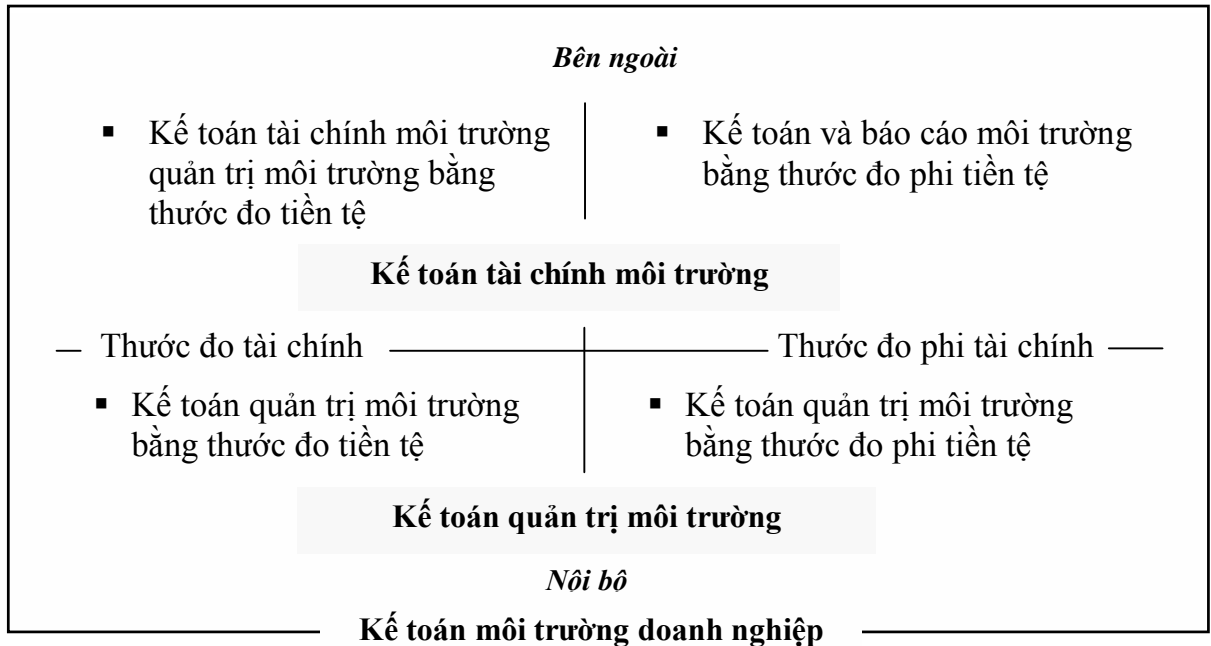
Nguồn: Hiệu chỉnh và bổ sung từ Burritt (2004, tr.14)

Như vậy, mỗi quan điểm đề cập đến một góc độ khác nhau về kế toán quản trị môi trường, tuy nhiên các khái niệm đều mang đặc điểm chung: (1) là bộ phận của hệ thống kế toán, (2) thông tin của kế toán quản trị môi trường gồm cả thông tin tiền tệ và phi tiền tệ, (3) mục đích tổng quát của sử dụng thông tin kế toán quản trị môi trường là cho các tính toán nội bộ của tổ chức và cho ra quyết định, (4) khắc phục các hạn chế của kế toán quản trị truyền thống trong việc cung cấp các thông tin môi trường cho các quyết định quản trị.

Trong luận án này, kế toán quản trị môi trường được hiểu là một phần của kế toán quản trị nhằm xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho quản trị môi trường, *là quá trình nhận diện, thu thập, xử lý và truyền đạt các thông tin tiền tệ và phi tiền tệ có liên quan đến dòng vận động của năng lượng, nước và vật liệu cho các quyết định quản trị bên trong một tổ chức*. Và nội dung kế toán quản trị môi trường tập trung vào các vấn đề như nhận diện, thu thập, phân tích và truyền đạt các thông tin liên quan đến môi trường gồm thông tin phi tiền tệ về việc sử dụng, dòng vận động, thái hồi của vật liệu, năng lượng, nước (bao gồm cả phế thải) và thông tin tiền tệ về các khoản chi phí, thu nhập, tiết kiệm, thông qua các báo cáo quản trị phục vụ cho mục đích ra quyết định quản trị nội bộ (USEPA, 1995; IFAC, 2005;...).

Tóm lại, các bộ phận của kế toán môi trường DN có thể được phân loại dựa theo thước đo sử dụng và đối tượng sử dụng thông tin như trong Hình 1.2.

Hình 1.2: Các bộ phận của kế toán môi trường



Nguồn: Hiệu chỉnh từ Burritt và c.c.s. (2002, tr.27), Bartolomeo và c.c.s. (2000, tr.33)

1.1.3.4. Kế toán quản trị chi phí môi trường

a. Nhận diện kế toán quản trị chi phí môi trường

Theo UNDSO (2001), CPMT chiếm tỷ trọng không nhỏ trong chi phí phát sinh tại DN. CPMT gồm 4 loại chính như xử lý chất thải và khí thải, ngăn ngừa và quản lý liên quan đến môi trường, chi phí mua vào của các đầu ra không phải là sản phẩm, chi phí chế biến nằm trong các đầu ra không phải là sản phẩm. Các CPMT được sử dụng cho một loạt các quyết định của nhà quản trị như lập dự toán, kiểm soát CPMT, định giá sản phẩm, đánh giá khả năng sinh lời, đánh giá các dự án đầu tư có tính đến vấn đề môi trường, đánh giá thành quả môi trường...

Dựa trên nền tảng hạch toán truyền thống và đáp ứng nhu cầu quản trị môi trường trong DN, nhà quản trị cần có những thông tin riêng biệt về CPMT trong tổng chi phí để ra các quyết định SXKD đáp ứng được các yêu cầu liên quan đến môi trường. Trong khi đó, các khoản CPMT phát sinh tại DN được tập hợp chung vào các tài khoản theo dõi từng khoản mục chi phí như chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (NVLTT), chi phí nhân công trực tiếp (NCTT), CPSXC hay chi phí quản lý

DN. Đó là nguyên nhân dẫn đến mục tiêu kiểm soát CPMT hay việc phân tích để chấp nhận chi trả CPMT nhằm giúp DN có được lợi ích lâu dài của nhà quản trị bị hạn chế. Dòng thông tin này bị ẩn trong dòng thông tin chi phí của DN nói chung nên DN chưa thể thực hiện các quyết định SXKD, quyết định đầu tư dựa trên các thông tin liên quan đến CPMT.

Từ đó, trong hệ thống kế toán quản trị chi phí của kế toán quản trị phải có một dòng thông tin xử lý các vấn đề của CPMT có thể gọi là KTQTCPMT và được xem như là một công cụ trong quản lý giúp DN vừa đạt được hiệu quả kinh tế, vừa đảm bảo giảm các tác động xấu cho môi trường. KTQTCPMT là một bộ phận của kế toán quản trị môi trường, nhằm tập trung tìm kiếm, hạch toán và cung cấp thông tin quan trọng, cần thiết liên quan đến CPMT bởi CPMT thường khó nhận diện và bị ẩn dưới các chi phí cấu thành nên giá thành sản phẩm hoặc chi phí quản lý chung của DN.

Đến nay chưa có khái niệm chính thức về KTQTCPMT, nhưng theo quan điểm của tác giả *KTQTCPMT là một bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin phục vụ cho kiểm soát CPMT và ra quyết định quản lý.* Quan điểm này là cơ sở cho tất cả các nội dung được trình bày trong luận án. Mục tiêu quan trọng nhất của KTQTCPMT là CPMT được xem xét khi đưa ra quyết định kinh doanh. CPMT là một phần của hệ thống tích hợp giữa dòng vật chất với tiền tệ và không phải là một loại chi phí tách biệt. Việc thực hành KTQTCPMT giúp kế toán quản trị khai thác tốt hơn các CPMT. KTQTCPMT sẽ đáp ứng nhu cầu thông tin quản trị môi trường của DN, đây là kênh thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong việc thực hiện chức năng quản lý DN.

Đặc biệt, điểm khác biệt của KTQTCPMT đó là một số chỉ tiêu của báo cáo kế toán quản trị trong lĩnh vực này có thể cung cấp ra bên ngoài như là một tiêu chí đánh giá việc thực hiện mục tiêu phát triển bền vững của DN. KTQTCPMT là công cụ để DN kiểm soát CPMT hữu hiệu, đóng góp cho việc lập kế hoạch chiến lược và hoạt động, cung cấp cơ sở quan trọng cho việc ra quyết định để đạt được mục tiêu đề ra.

Như vậy, bản chất của KTQTCPMT được thể hiện như sau:

- KTQTCPMT là một bộ phận cấu thành của kế toán quản trị nằm trong hệ thống kế toán tại các DN sản xuất và cũng là một phần của kế toán quản trị chi phí

nhưng đặt trọng tâm vào CPMT nhằm xác định CPMT mà DN phải chi trả tối thiểu và CPMT mà DN tiết kiệm khi thực hiện SXKD có hướng đến mục tiêu môi trường.

- KTQTCPMT phát triển gắn với áp lực của nhu cầu sử dụng thông tin CPMT, quản trị môi trường theo ISO và đáp ứng yêu cầu hội nhập. Sự thay đổi nhu cầu thông tin quản trị CPMT sẽ thúc đẩy sự phát triển của KTQTCPMT theo hướng đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ cho mục đích quản trị CPMT trong DN.

- KTQTCMT không chỉ thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ mà còn thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai dưới dạng thông tin tài chính, thông tin phi tài chính nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị DN.

- Thông tin KTQTCPMT được cụ thể hóa thành các chức năng cơ bản của nhà quản trị như lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch, kiểm tra đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch và ra quyết định.

- Mục tiêu quan trọng nhất của KTQTCPMT là đảm bảo chắc chắn rằng tất cả CPMT đều được xem xét khi đưa ra quyết định kinh doanh. CPMT là một phần của hệ thống tích hợp giữa dòng vật chất với tiền tệ và không phải là một loại chi phí tách biệt. Việc thực hành KTQTCPMT giúp kế toán quản trị khai thác tốt hơn các CPMT và điều quan trọng là phần lớn các khoản CPMT có thể giảm hoặc mất đi thông qua quản lý chúng một cách có hiệu quả.

b. Thông tin kế toán quản trị chi phí môi trường

Theo UNDS (2001), KTQTCPMT là định nghĩa rộng về sự xác định, thu thập, phân tích và sử dụng 2 loại thông tin tiền tệ và phi tiền tệ cho quyết định quản trị nội bộ. Vì vậy, KTQTCPMT sử dụng cả thước đo tiền tệ lẫn phi tiền tệ để hạch toán tổng hợp và chi tiết CPMT trong hoạt động SXKD của DN.

Thông tin phi tiền tệ phản ánh dòng chảy, nguồn gốc, khối lượng hiệu quả kinh tế, năng lượng, nước, sản phẩm và bao gồm cả chất thải. KTQTCPMT phi tiền tệ cung cấp các thông tin chi tiết về tình hình sử dụng NVL, năng lượng, nước, số lượng chất thải các loại tác động đến môi trường trong quá trình hoạt động của DN bằng thước đo phi tiền tệ như tấn, kg, kwh,... phục vụ cho việc ra quyết định nội bộ. Những tác động môi trường được định lượng theo các đơn vị vật lý và có giá trị định mức vật lý cụ thể, chứ không thể định giá bằng tiền trên thị trường.

KTQTCPMT phi tiền tệ có nhiệm vụ thu thập, phân loại, ghi chép, phân tích và truyền thông tin nội bộ về chi phí của các dòng vật chất, năng lượng và chất thải.

Thông tin tiền tệ phản ánh chi phí và khoản tiết kiệm liên quan đến môi trường. Đây là 2 công cụ cơ bản của KTQTCPMT và cung cấp dữ liệu cho các công cụ khác để thẩm định đầu tư, lập ngân sách, đánh giá vòng đời sản phẩm và tính toán chi phí tiết kiệm.

KTQTCPMT theo giá trị nhằm đo lường, cung cấp thông tin biểu hiện dưới hình thức tiền tệ liên quan đến CPMT trong các hoạt động của DN, phục vụ cho quản lý nội bộ. Thông tin CPMT tiền tệ có thể được xem như chi phí về NVL, năng lượng, nước... DN đã sử dụng cho hoạt động SXKD và được định giá bằng tiền.

Theo Stefan Schaltegger và Roger Buritt (2000) thông tin liên quan đến KTQTCPMT được khái quát như sau:

Bảng 1.6: Thông tin KTQTCPMT

		KTQTCPMT			
		KTQTCPMT theo thước đo tiền tệ (giá trị)		KTQTCPMT theo thước đo phi tiền tệ	
		Ngắn hạn	Dài hạn	Ngắn hạn	Dài hạn
Quá khứ	Thông tin thường xuyên	Kế toán CPMT (ví dụ: chi phí hoạt động, chi phí toàn bộ...).	CPMT trong toàn bộ quá trình hoạt động.	Kế toán dòng luân chuyển nguyên liệu và năng lượng (tác động môi trường, sản phẩm, phân xưởng, DN...).	Kế toán tác động vốn, môi trường (tự nhiên).
	Thông tin rời rạc	Đánh giá trước và sau các quyết định chi phí có liên quan.	CPMT vòng đời sản phẩm. Đánh giá của việc đầu tư từng dự án trước đây.	Đánh giá trước và sau tác động môi trường trong ngắn hạn (ví dụ: tại phân xưởng/sản phẩm).	Kiểm kê vòng đời sản phẩm. Đánh giá đầu tư của việc thẩm định đầu tư môi trường vật chất.
Tương lai	Thông tin thường xuyên	Lập định mức và dự toán ngân sách hoạt động môi trường bằng tiền.	Lập kế hoạch tài chính môi trường trong dài hạn.	Lập định mức và dự toán ngân sách môi trường vật chất (ví dụ: dự toán ngân sách được lập dựa trên	Lập kế hoạch môi trường vật chất dài hạn.

				cơ sở hoạt động luân chuyển của nguyên liệu, năng lượng).	
	Thông tin rời rạc	Các CPMT có liên quan (ví dụ: chi phí theo đơn đặt hàng; chi phí phối hợp sản phẩm trong giới hạn về năng lực).	Thẩm định đầu tư dự án môi trường bằng tiền. Lập dự toán ngân sách môi trường vòng đời sản phẩm và định giá mục tiêu.	Các tác động môi trường có liên quan (ví dụ: các khó khăn trước mắt của hoạt động)	Thẩm định đầu tư môi trường vật chất. Phân tích vòng đời của dự án cụ thể.

Nguồn: Stefan Schaltegger và Roger Buritt (2000)

Các công cụ hạch toán có thể được phân biệt theo độ dài chu kỳ thời gian như ngắn hạn, dài hạn và được xem xét từ quá khứ đến tương lai bởi các cấp quản lý khác nhau có những yêu cầu khác nhau. Do vậy, trong một số trường hợp, các nhà quản lý quan tâm đến thông tin trong quá khứ hoặc tương lai, ví dụ, nhiều khi nhà quản lý cần biết những chi phí phát sinh khi đã sản xuất một sản phẩm nào đó thì người ta quan tâm đến những thông tin trong quá khứ và ngắn hạn; hay một số quyết định đầu tư cần thông tin dự báo cho tương lai; hay khi quyết định đầu tư một dây chuyền công nghệ mới cần đánh giá tác động môi trường và yêu cầu các thông tin dài hạn và dự báo trong tương lai... Ngoài ra, công cụ KTQTCPMT còn được phân biệt theo thông tin thường xuyên và thông tin không thường xuyên (thông tin rời rạc), ví dụ như khi tính toán chi phí hay hạch toán NVL là thông tin thường xuyên, còn đánh giá đầu tư lại cần cả thông tin thường xuyên và thông tin không thường xuyên mang tính rủi ro.

Thông tin KTQTCPMT cung cấp có thể sử dụng cho bất kỳ hoạt động quản lý nào hoặc việc ra quyết định trong một tổ chức. Vì vậy, toàn bộ các nội dung của luận án sẽ dựa trên cách tiếp cận về KTQTCPMT xuất phát từ nhu cầu sử dụng thông tin quá khứ và thông tin tương lai phục vụ quản trị môi trường trong DN.

Thông tin quá khứ mà kế toán quản trị cung cấp phục vụ cho quản trị môi trường là luồng thông tin liên quan đến CPMT thực hiện, được cung cấp chi tiết cụ thể cho từng bộ phận, từng mục tiêu theo yêu cầu của nhà quản lý, phản ánh một

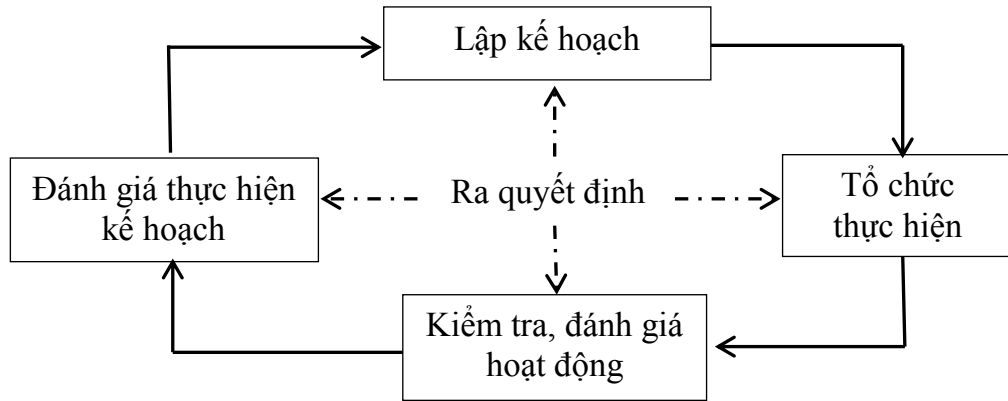
cách đầy đủ chi tiết những hoạt động kinh tế đã phát sinh trong quá trình tổ chức điều hành thực hiện kế hoạch SXKD ở nhiều cấp độ quản lý khác nhau. CPMT quá khứ được thu thập chi tiết theo chỉ tiêu hiện vật và giá trị, là cơ sở để xử lý thông tin và phục vụ báo cáo CPMT.

Thông tin tương lai phục vụ cho quản trị môi trường là nguồn thông tin về các hiện tượng và sự kiện chưa xảy ra liên quan đến quản trị môi trường trong DN. Một trong những thông tin tương lai quan trọng mà kế toán quản trị cung cấp phục vụ cho quản trị môi trường là định mức CPMT, dự toán CPMT, theo đó người ta xác định trước CPMT mong muốn và so sánh với CPMT thực tế tìm ra chênh lệch, bản chất của các chênh lệch và các nguyên nhân giả định cho những chênh lệch đó, hơn thế nữa là để có những thông tin thực sự hữu ích, thích hợp để tư vấn cho nhà quản lý ra quyết định, đặc biệt là quyết định đầu tư. Trên cơ sở thông tin tương lai đã thu nhận được, kế toán quản trị tiến hành nghiên cứu số liệu được ghi nhận từ việc phân tích chênh lệch giữa thông tin quá khứ với thông tin tương lai để rút kinh nghiệm cho quản lý, phục vụ ra quyết định, lựa chọn phương án SXKD với hiệu quả quản lý môi trường tốt nhất.

1.1.4. Vai trò của kế toán quản trị chi phí môi trường

Kế toán quản trị là một phân hệ của kế toán, thực hiện các chức năng cung cấp thông tin nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động kinh doanh. Do đó, kế toán quản trị cần đáp ứng các yêu cầu như: (1) Cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời về tình hình tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí và lợi nhuận của bộ phận, của DN cho nhà quản trị các cấp; (2) Cung cấp kịp thời và đầy đủ về định mức chi phí, dự toán, kế hoạch để nhà quản trị có phương hướng phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp; (3) Thông tin cung cấp phải xuất phát từ nhu cầu của nhà quản trị và đặc thù kinh doanh của DN; (4) Thông tin cung cấp phải thuận tiện cho quá trình phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp cho từng mục tiêu khác nhau.

Theo Janet A.Hume-Schwarz (2007), vai trò kế toán quản trị trong việc thực hiện chức năng quản lý được thể hiện trong việc lập kế hoạch, kiểm soát quá trình kinh doanh, đánh giá các hoạt động, đưa ra các quyết định quản lý từ đó dự đoán những ảnh hưởng đó tới mục tiêu kinh doanh.



Sơ đồ 1.1: Các chức năng cơ bản của quản trị DN

Dưới góc độ KTQTCPMT, vai trò được thể hiện với chức năng quản trị như:

Với chức năng lập kế hoạch, KTQTCPMT tiến hành lập dự toán CPMT dựa trên cơ sở dự toán chi phí trong DN. KTQTCPMT đã cụ thể hóa các kế hoạch hoạt động của DN thành các dự toán SXKD, cung cấp thông tin về CPMT ước tính cho các sản phẩm, dịch vụ hoặc các đối tượng khác theo yêu cầu của quản lý nhằm giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định SXKD phù hợp.

Với chức năng tổ chức thực hiện, KTQTCPMT phản ánh thông tin thực hiện của các nội dung CPMT bao gồm các chi phí xử lý chất thải, chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường, chi phí mua vào của các đầu ra phi sản phẩm, chi phí chế biến của các đầu ra phi sản phẩm.

Với chức năng kiểm tra, đánh giá hoạt động, KTQTCPMT cung cấp thông tin để nhà quản lý kiểm soát CPMT và nâng cao hiệu quả hoạt động. Việc cung cấp thông tin CPMT và phản hồi thông tin về các hoạt động là mặt cốt lõi của quá trình kiểm soát. Phản hồi thông tin được thực hiện thông qua các báo cáo kế toán so sánh số liệu thực hiện và số liệu dự toán, qua đó giúp nhà quản trị trong việc kiểm soát và hoàn thiện quá trình sản xuất, lựa chọn công nghệ sản xuất thân thiện môi trường.

Với chức năng đánh giá thực hiện kế hoạch, KTQTCPMT cung cấp thông tin CPMT, giúp các nhà quản trị DN kiểm soát, đánh giá việc thực hiện kế hoạch. Các thước đo được sử dụng có thể là thước đo tài chính hoặc phi tài chính nhằm nhận diện và đánh giá kết quả thực hiện, những vấn đề còn tồn tại đồng thời phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự toán kỳ tiếp theo.

Chức năng ra quyết định yêu cầu nhà quản trị lựa chọn phương án tối ưu nhất

trong các phương án. Đề ra quyết định hợp lý, KTQTCPMT với nhiệm vụ cung cấp các thông tin cho nhà quản trị như khả năng sinh lời của DN, của từng bộ phận sản xuất, lựa chọn nguồn nguyên liệu, năng lượng đầu vào, thiết kế sản phẩm, công nghệ sản xuất, công nghệ xử lý môi trường và các thông tin liên quan đến điều hành, thực thi nhiệm vụ ở phân xưởng, DN nhằm giảm thiểu các tổn hại đến môi trường, bảo đảm hiệu quả SXKD.

1.1.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp

Trong luận án tiến sỹ nghiên cứu về các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các DN nhỏ và vừa tại Việt Nam (Trần Ngọc Hùng, 2016), tác giả đã kiểm định thành công các nhân tố như nhận thức về kế toán quản trị của người chủ/nhà quản trị DN, trình độ nhân viên kế toán DN, điều kiện tài chính của DN, văn hóa DN, chiến lược kinh doanh của DN và chi phí cho việc tổ chức kế toán quản trị đã ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị trong DN vừa và nhỏ.

Dựa vào kết quả nghiên cứu trong đề tài nghiên cứu giải pháp áp dụng kế toán môi trường của các DN sản xuất ở Việt Nam (Phạm Đức Hiếu, 2010) đã chỉ ra các nhân tố bên trong và bên ngoài ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán môi trường trong DN gồm nhận thức và thái độ của nhà quản trị đối với vấn đề môi trường, áp lực dưới dạng thể chế như luật pháp và các quy định về môi trường, áp lực từ cộng đồng đối với DN về vấn đề môi trường, điều kiện tài chính của DN, ảnh hưởng của chiến lược môi trường và chiến lược kinh doanh, nhu cầu sử dụng thông tin quản trị môi trường trong DN.

Từ các nghiên cứu trên cho thấy khả năng áp dụng KTQTCPMT bị chi phối chủ yếu bởi các nhân tố sau:

1.1.5.1. Các nhân tố bên ngoài

Thứ nhất, áp lực dưới dạng thể chế như luật pháp, các quy định về môi trường và tiêu chuẩn quốc tế. Đặc biệt đối với DN xuất khẩu cần phải đạt được các chứng nhận về sản phẩm và môi trường theo quy định của từng nhóm thị trường EU, Nhật Bản, Mỹ, Hàn Quốc... Với những ràng buộc có tính chất bắt buộc đã yêu cầu các DN phải kiểm soát được vấn đề môi trường trong quá trình hoạt động cũng như

dòng thông tin CPMT, công nghệ SXSH, quản lý chất lượng toàn diện để đáp ứng các tiêu chuẩn được chứng nhận.

Thứ hai, áp lực từ cộng đồng đối với DN về vấn đề môi trường. Trong vấn đề này, các bên có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan như các cổ đông, các tổ chức tài chính... luôn xem trọng các yếu tố đảm bảo môi trường trong quá trình đánh giá hiệu quả SXKD của DN, đáp ứng yêu cầu phát triển bền vững và đem lợi ích lâu dài. Mặt khác, ô nhiễm môi trường, chất lượng và giá thành sản phẩm theo các tiêu chuẩn môi trường là mối quan tâm hàng đầu của người tiêu dùng và cộng đồng dân cư. Điều này đã thúc đẩy các DN thực hiện TNXH về môi trường nhằm giảm thiểu việc xử phạt vi phạm môi trường qua đó nâng cao hình ảnh và uy tín của DN.

Thứ ba, sự khuyến khích, hỗ trợ từ phía nhà nước và các cơ quan chủ quản, cơ quan quản lý môi trường. Trong điều kiện cạnh tranh ngày càng gay gắt, khi DN được hỗ trợ vay vốn, ưu đãi thuế môi trường, một số thuế khác hay can thiệp của Nhà nước bằng các chính sách thương mại... sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho các DN tồn tại và phát triển. Khi đó, bản thân DN cũng sẽ tự nâng cao TNXH đối với môi trường bằng các hoạt động bảo vệ môi trường cũng như chú trọng đến triển khai thực hiện KTQTCPMT trong DN nhằm đáp ứng các quy định môi trường của nhà nước cũng như các yêu cầu của thị trường, đặc biệt là xuất khẩu

1.1.5.2. Các nhân tố bên trong

Thứ nhất, nhận thức của nhà quản trị DN về thực hiện trách nhiệm đối với môi trường. KTQTCPMT được thiết kế trước hết nhằm hỗ trợ cho quản lý môi trường trong DN, mà nhà quản trị đóng vai trò quan trọng trong việc quản lý, điều hành DN theo mục tiêu xác định. Đồng thời với xu hướng phát triển bền vững hiện nay, chính thông tin về CPMT sẽ hỗ trợ cho nhà quản trị trong việc kiểm soát và quản trị CPMT, lựa chọn các quy ết định kinh doanh phù hợp nhằm tối đa hóa lợi nhuận. Vì vậy, nếu nhà quản trị nhận thức được các lợi ích do KTQTCPMT mang lại thì khả năng triển khai, thực hiện KTQTCPMT sẽ cao.

Thứ hai, nhu cầu sử dụng thông tin CPMT của DN. Khi nhà quản trị nhận thức được CPMT là trọng yếu và xác định lựa chọn các chiến lược kinh doanh có hướng đến môi trường thì việc quản lý tốt CPMT không chỉ trợ giúp cho quản trị CPMT

mà còn cho phép làm giảm các tác động môi trường của DN , tạo ra các lợi ích tài chính, đặc biệt đáp ứng các quy định về môi trường ngày càng gia tăng và nghiêm ngặt hơn.

Thứ ba, nhân tố thuộc về tiềm lực của DN như điều kiện tài chính, năng lực của nhân viên kế toán, trình độ trang thiết bị công nghệ, cơ sở hạ tầng, kỹ thuật, trình độ tổ chức quản lý, việc kiểm soát trong quá trình thực hiện mục tiêu và tiềm lực vô hình như hình ảnh uy tín của DN trên thị trường hay mức độ nổi tiếng của nhãn hiệu... Khi DN có những thế mạnh này sẽ thuận lợi cho việc quan tâm , đầu tư vào bảo vệ môi trường , xử lý và cung cấp thông tin CPMT phục vụ cho việc ra quyết định. Từ đó giúp nâng cao hiệu quả tài chính và hiệu quả môi trường của DN cả hiện tại lẫn tương lai.

1.2. Nội dung của kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp

1.2.1. Nội dung thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ chi phí môi trường

1.2.1.1. Xác định chi phí môi trường

Theo Loew (2003) có bốn phương pháp tiếp cận trong xác định CPMT: (1) Tính chi phí của việc bảo vệ môi trường; (2) Tính toán chi phí định hướng theo dòng vật liệu và năng lượng; (3) Đánh giá các quyết định đầu tư môi trường; và (4) Xem xét đến các chi phí bên ngoài. Tùy theo mục tiêu tiếp cận của CPMT mà có các phương pháp xác định CPMT khác nhau.

Trên góc độ kế toán quản trị, CPMT được nhìn nhận như là một loại thông tin phục vụ cho việc ra quyết định nội bộ nên luận án tiếp cận xác định CPMT theo phương pháp (1), (2) và (3). Các phương pháp xác định CPMT phục vụ cho sử dụng quản trị môi trường trong nội bộ DN bao gồm:

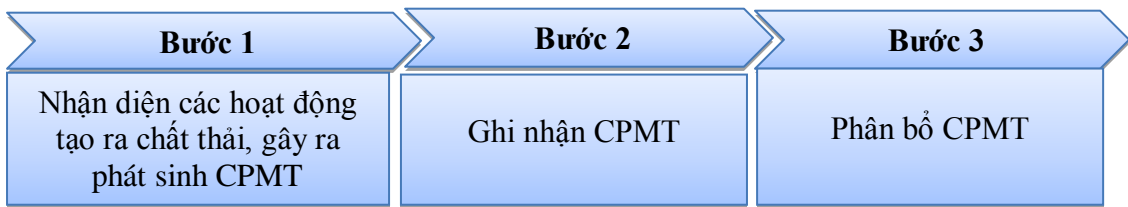
Phương pháp xác định chi phí môi trường dựa trên cơ sở hoạt động (1)

Theo Atkinson và *c.c.s.* (2011), xác định CPMT có thể áp dụng phương pháp kế toán dựa trên cơ sở hoạt động để nhận diện các quá trình có thể gây phát sinh CPMT và ghi nhận CPMT cho các quá trình này. Kế toán CPMT dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) được xem là một công cụ tốt nhất để khắc phục các hạn chế của hệ thống hiện tại trong việc phân bổ các chi phí gián tiếp.

Theo phương pháp này, CPMT được xác định tại các giai đoạn hoạt động hoặc

các trung tâm chi phí phát sinh chất thải. 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 đó. Như vậy, trước hết DN phải tập hợp CPMT cho các giai đoạn hoạt động tạo ra chất thải, sau đó phân bổ CPMT trực tiếp của từng hoạt động hoặc trung tâm chi phí phát sinh chất thải và phân bổ CPMT gián tiếp cho các sản phẩm dựa vào tiêu thức phân bổ phù hợp.

Phương pháp ABC tiến hành qua các bước:

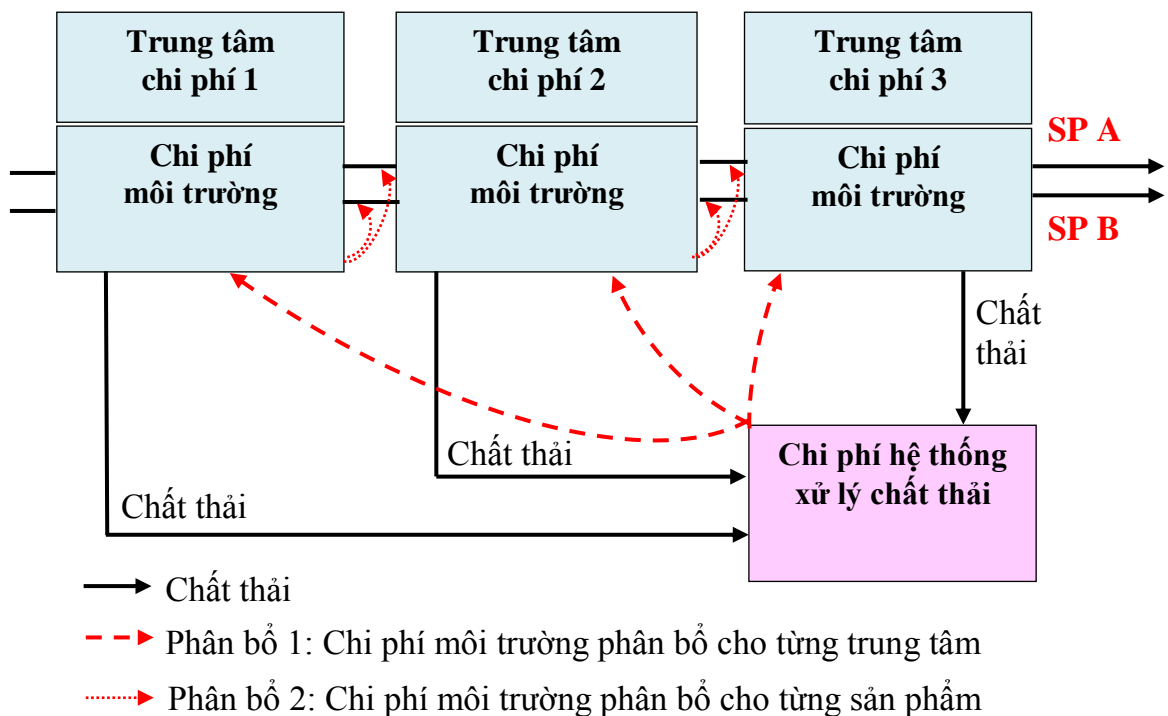


Sơ đồ 1.2: Các bước áp dụng phương pháp ABC

Nguồn: Atkinson và c.c.s. (2011)

DN phải căn cứ vào các tiêu chuẩn gắn với các mức độ tạo ra chất thải của các hoạt động để xác định cơ sở phân bổ CPMT. Các DN có thể dựa vào các căn cứ sau:

- Lượng chất thải phát tán hoặc lượng chất thải được xử lý;
- Độ độc hại của chất phát tán hoặc lượng chất thải được xử lý;
- Chi phí của việc xử lý các loại chất thải.



Sơ đồ 1.3: Tập hợp và phân bổ CPMT dựa trên cơ sở hoạt động

Bằng phương pháp ABC, CPMT phát sinh trong các giai đoạn sẽ được xác định và phân bổ cho từng hoạt động và sản phẩm cuối cùng theo các tiêu thức phù hợp, đảm bảo CPMT trong sản phẩm chính xác, giúp cho việc định giá sản phẩm và phát hiện được các trung tâm phát sinh CPMT lớn. Từ đó tìm ra các nguyên nhân, đề xuất các các giải pháp giảm CPMT phát sinh trong DN.

Ưu điểm của việc sử dụng ABC trong tính toán CPMT là nó tích hợp kế toán CPMT vào quá trình quản trị chiến lược và nó kết nối các mục tiêu quản trị với các hoạt động (Schaltegger và Burritt 2000, tr.114). ABC có thể cung cấp các thông tin chi phí sản phẩm thích hợp, từ đó giúp nhà quản trị hiểu rõ hơn về khả năng sinh lợi của các sản phẩm, dịch vụ (Kreuze và Newell, 1994; USEPA, 1995; Schaltegger và Burritt, 2000). Nó rất hữu ích với các quy trình hoặc các hệ thống mà ảnh hưởng lớn đến môi trường hoặc có nhiều rủi ro về môi trường (Parker, 2000).

Các nghiên cứu trường hợp điển hình ở Áo, Mỹ, Úc chỉ ra rằng ABC giúp DN phân bổ các CPMT một cách chính xác cho các sản phẩm, dịch vụ, quy trình (Dizt và c.c.s., 1995; Deegan, 2003; Jasch, 2009). Tuy nhiên, các nghiên cứu cũng chỉ ra rằng tự thân ABC không chỉ ra các CPMT. Do vậy cần phải hiệu chỉnh hệ thống kế toán hiện tại và có sự liên kết của các nhà quản lý môi trường, các chuyên gia kế toán để ABC giúp DN vừa đạt mục đích lợi nhuận, vừa đạt được mục tiêu về môi trường (Deegan, 2003; Bartolomeo và c.c.s., 2000).

Phương pháp xác định chi phí môi trường theo dòng vật liệu (2)

Phương pháp này còn được gọi là “kế toán nguyên liệu và năng lượng” (Bartolomeo và c.c.s., p.34).

MFCA được phát triển ở Đức trong những năm 90 và được áp dụng rộng rãi ở Nhật Bản, nó tập trung vào việc ghi nhận các chất thải, khí thải và các đầu ra phi sản phẩm, qua đó có thể giúp DN vừa đạt hiệu quả kinh tế, vừa đạt thành quả môi trường (Kokubu và c.c.s., 2010). Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) định nghĩa MFCA như sau: *Với một bức tranh toàn cảnh và tích hợp về việc sử dụng vật liệu, các dòng vận động chi tiết vật liệu cần được ghi nhận xuyên suốt toàn bộ các bước quản lý vật liệu trong tổ chức, như thu mua vật liệu, tiếp nhận, tồn trữ, luân chuyển nội bộ, sử dụng và vận chuyển sản phẩm, cũng như việc thu hồi phế liệu, tái chế, xử*

lý và thải bỏ, cùng với các con số cân đối vật liệu đính kèm. Loại kế toán này có thể coi là “kế toán theo dòng vật liệu” (2005, p.31).

Tổ chức tiêu chuẩn thế giới (ISO) đã định nghĩa kế toán chi phí theo dòng vật liệu: “MFCA là công cụ để định lượng các dòng luân chuyển và tồn trữ vật liệu trong quá trình hoặc dây chuyền sản xuất bằng cả thước đo tiền tệ và thước đo phi tiền tệ” (ISO 14051, 2011, p.3). Kế toán theo dòng vật liệu có thể được sử dụng để giúp nhận diện các CPMT gắn với hiện vật. Trong khi đó theo Strobel và RedMann: “MFCA có mục đích nhận diện và phân tích toàn bộ hệ thống các dòng vật liệu như một yếu tố dẫn dắt chi phí cơ bản. Không chỉ có các chi phí vật liệu mà còn toàn bộ các chi phí hệ thống cũng được ghi nhận theo các dòng vật liệu” (2002, p.70).

Theo cách phân loại CPMT của UNDSO, CPMT trong DN chia thành 4 loại: (1) Chi phí xử lý chất thải, (2) Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường, (3) Chi phí mua vào của các đầu ra phi sản phẩm, (4) CPMT khác. Trong đó, loại (1), (2) và (4) là các loại CPMT có quan hệ trực tiếp và gián tiếp đến quá trình SXKD và thường được tính đến trong hệ thống kế toán truyền thống và có thể xác định dễ dàng như các loại chi phí SXKD thông thường của DN. Đối với loại (3) chi phí mua vào của các đầu ra phi sản phẩm là loại CPMT ẩn trong chi phí SXKD, không tính đến trong hệ thống kế toán truyền thống.

Để xác định giá trị vật liệu của chất thải cần sử dụng phương pháp cân đối dòng vật liệu. Phương pháp này được xây dựng dựa trên khái niệm cơ bản về sự cân bằng vật chất và năng lượng, trong đó CPMT sẽ được xác định dựa trên dòng vật liệu đi qua các công đoạn trong toàn bộ quy trình sản xuất. Xác định giá trị vật liệu của chất thải qua các bước:

- Tìm hiểu quá trình sản xuất sản phẩm của DN.
- Tập hợp thông tin về các loại vật liệu sử dụng trong từng giai đoạn sản xuất, nơi mà những vật liệu có tạo ra chất thải.
- Xác định lượng vật liệu tạo ra sản phẩm tích cực.
- Xác định lượng vật liệu của chất thải (lượng vật liệu không tạo ra sản phẩm).
- Xác định giá trị vật liệu của chất thải (hay chi phí mua vào của đầu ra phi sản phẩm). Công thức xác định như sau:

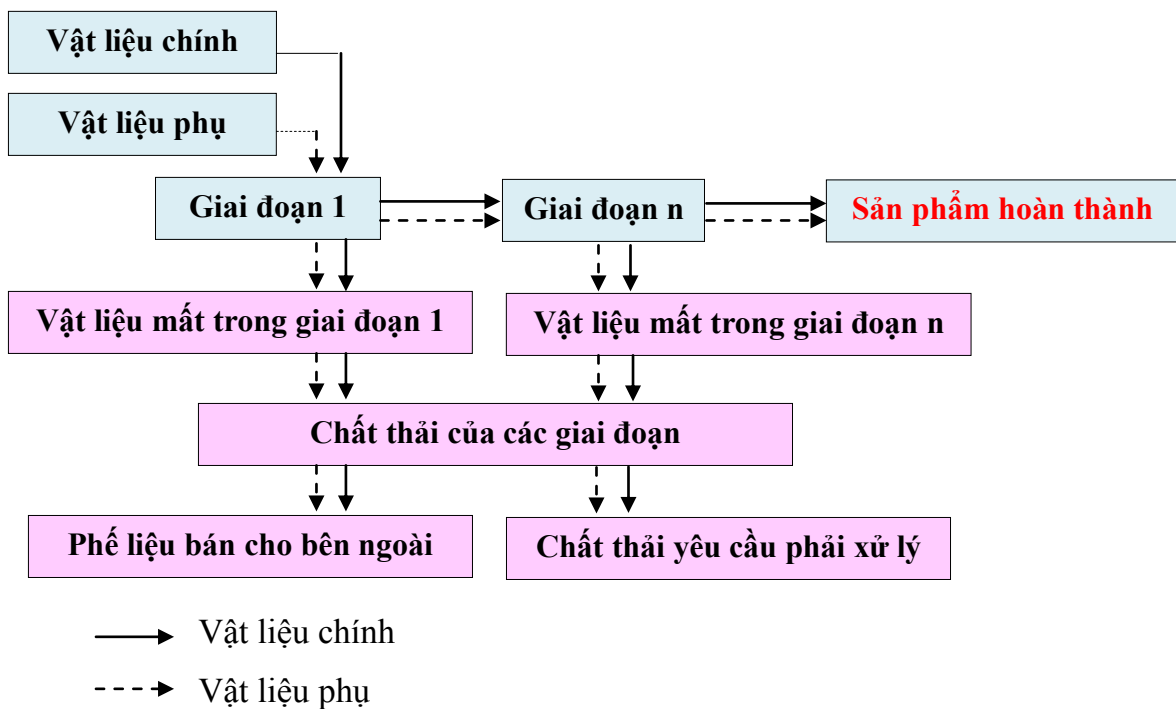
$$\text{Khối lượng vật liệu } i \text{ tạo ra chất thải} = \text{Khối lượng vật liệu } i \text{ đưa vào sản xuất} - \text{Khối lượng vật liệu } i \text{ tạo thành sản phẩm} \quad (1)$$

$$\text{Giá trị vật liệu } i \text{ tạo ra chất thải} = \text{Khối lượng vật liệu } i \text{ tạo ra chất thải} \times \text{Đơn giá vật liệu } i \quad (2)$$

Trong công thức (1), khối lượng vật liệu tạo ra chất thải được xác định dựa vào nguyên tắc cân bằng vật chất của vật liệu trong quá trình SXKD để xác định vật liệu bị mất đi trong quá trình sản xuất và vật liệu tạo thành sản phẩm. Trong một số trường hợp không thể dựa trên tiêu chuẩn kỹ thuật của thiết bị sản xuất để xác định hiệu suất thu hồi, DN có thể thực hiện việc phân tích chất trong sản phẩm để xác định hàm lượng vật liệu có trong sản phẩm.

Kế toán tổng cộng toàn bộ giá trị vật liệu tạo ra chất thải của từng thứ vật liệu sử dụng cho sản xuất theo công thức (2), kết quả này chính là giá trị vật liệu của chất thải của cả quá trình sản xuất.

Phương pháp dòng vật liệu đã chỉ ra rằng vật liệu tham gia vào quá trình SXKD, trên góc độ kỹ thuật sẽ được phân tích ra thành 2 dòng chi phí. Dòng chi phí thứ nhất tham gia tạo thành sản phẩm tích cực, dòng chi phí thứ hai tạo ra sản phẩm tiêu cực (một bộ phận chi phí bị mất, lãng phí tiềm ẩn trong chi phí SXKD).

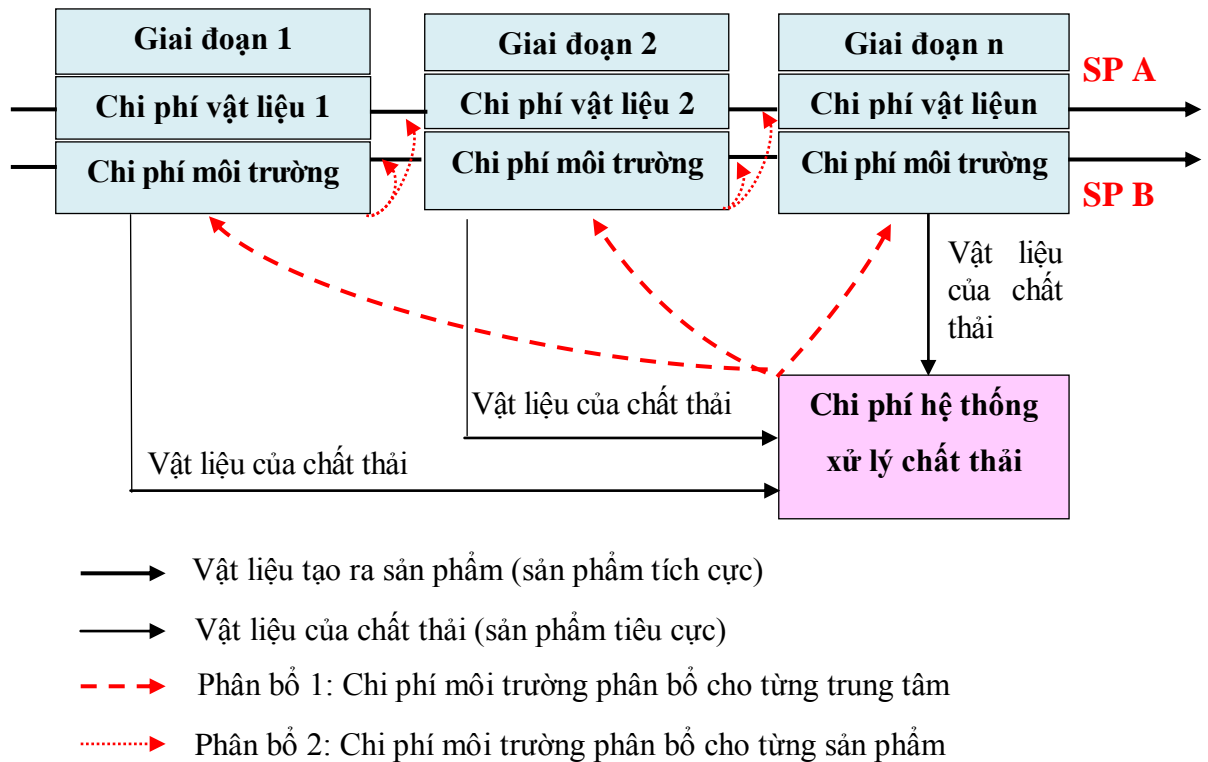


Sơ đồ 1.4: Tập hợp và phân bổ CPMT theo dòng vật liệu

Ứng dụng của MFCA trong DN mang lại rất nhiều lợi ích từ việc cải tiến hiệu

quả sản xuất, giảm thiểu tác động môi trường. MFCA chú trọng đến việc kiểm soát lãng phí, giúp DN xác định được chi phí vật liệu lãng phí trong các giai đoạn sản xuất, lợi nhuận ẩn bên trong sự lãng phí. Cụ thể MFCA giúp DN tìm ra các nguyên nhân để điều chỉnh, cắt giảm chi phí vật liệu sử dụng, phân tích hợp lý và chính xác những điểm cần đầu tư, giảm giá thành sản xuất thông qua thay đổi thiết kế sản phẩm, thay đổi định mức NVL, tiết kiệm năng lượng; giúp lập kế hoạch, đặt mục tiêu cụ thể cho việc cải tiến tại phân xưởng, nhà máy (kiểm tra chất lượng, bảo trì máy móc...); cũng như đóng góp vào lợi ích chung cho xã hội.

Phương pháp xác định chi phí môi trường kết hợp giữa phương pháp ABC và dòng luân chuyển vật liệu (3)



Sơ đồ 1.5: Tập hợp và phân bổ CPMT dựa trên cơ sở hoạt động kết hợp theo dòng vật liệu

Việc xác định CPMT dựa trên cơ sở kết hợp giữa phương pháp ABC và phương pháp luân chuyển theo dòng vật liệu sẽ xem xét, đánh giá dòng luân chuyển vật liệu sử dụng cho sản xuất một cách có hiệu quả và đồng thời tập hợp, phân bổ CPMT từ các giai đoạn hoạt động (trung tâm) cho sản phẩm. Khi thực hiện kết hợp 2 phương pháp này thì toàn bộ quy trình sản xuất được chia ra nhiều giai đoạn hoặc

trung tâm chi phí. Các giai đoạn hoặc trung tâm chi phí được phân chia phải đồng nhất và phải dựa trên sự kết hợp giữa các bộ phận phát sinh CPMT và giai đoạn của quy trình sản xuất phát sinh chi phí vật liệu bị lãng phí.

Mô hình tập hợp và phân bổ CPMT dựa trên sự kết hợp của 2 phương pháp ABC và dòng vật liệu được minh họa qua sơ đồ 1.5.

Với mô hình trên, phương pháp dòng luân chuyển vật liệu sẽ xác định được chi phí vật liệu lãng phí trong từng giai đoạn (trung tâm chi phí) của hoạt động SXKD. Phương pháp ABC sẽ xác định được CPMT phát sinh của từng trung tâm chi phí, sau đó phân bổ cho từng sản phẩm cấp bậc chi tiết hơn, và cuối cùng là chi phí của các trung tâm sẽ phân bổ cho sản phẩm.

Theo hướng dẫn của UNDSO (2001) và dựa vào phương pháp xác định CPMT theo kiểu kết hợp giữa dòng vật liệu và cơ sở hoạt động, DN có thể xây dựng mô hình thực hiện KTQTCPMT theo các bước sau:

Bước 1: Xác lập chi phí theo hoạt động (ABC)

Nhận dạng thông tin về CPMT dựa vào phân loại CPMT theo dòng vật liệu và năng lượng. Nguyên tắc để xác định CPMT đã phát sinh trong DN tập trung vào 3 dạng sau:

- CPMT trực tiếp: chi phí này có quan hệ trực tiếp đến quá trình SXKD hoặc trung tâm chi phí (giai đoạn phát sinh CPMT) của DN.

- CPMT gián tiếp: chi phí này được phân bổ gián tiếp vào quá trình sản xuất hoặc sản phẩm cụ thể, thường là các CPMT đã không được tính đến khi phân tích chi phí bằng phương pháp truyền thống. Ví dụ, chi phí xử lý chất thải, chi phí quản lý chất thải, chi phí đào tạo kỹ sư môi trường và công nhân vận hành thiết bị môi trường...

- Chi phí cơ hội khác như chi phí đổi mới công nghệ tạo cơ hội cho việc giảm thiểu ô nhiễm môi trường và tăng năng suất lao động. Xác định được chi phí này sẽ xác định chính xác hiệu quả của các phương án đưa ra.

Căn cứ vào tình hình thực tế để xác định các trung tâm phát sinh chất thải và CPMT phát sinh trong quá trình sản xuất.

Bước 2: Phân tích đầu vào/đầu ra

Thực hiện phân tích đầu vào/đầu ra dựa trên cơ sở các thông tin tài chính, số

liệu đầu vào/đầu ra của quá trình sản xuất, thông tin về luồng vật chất, năng lượng và tiền tệ hoặc dựa vào các định mức kinh tế kỹ thuật của hệ thống sản xuất.

Bước 3: Đo lường dòng chảy NVL

Dựa vào công thức tính toán theo phương pháp dòng vật liệu để thiết kế, xây dựng hệ thống tính toán, qua đó theo dõi quản lý chính xác hơn những nguyên vật liệu, năng lượng và chất thải trong quá trình sản xuất, tiêu thụ, cũng như chi phí quản lý chất thải.

Bước 4: Đánh giá tác động của KTQTCPMT tới hiệu quả hoạt động của DN và hiệu quả đầu tư môi trường

Sử dụng các chỉ tiêu phân tích để đánh giá hiệu quả của các quyết định CPMT biểu thị qua thông tin quá khứ và nhằm định hướng đến tương lai bảo vệ môi trường như xây dựng hệ thống lồng ghép thông tin CPMT với các nội dung phân tích tài chính dự án đầu tư, hạch toán giá thành sản phẩm. Qua đó, xác định và phân tích tốt hơn về tài chính và những lợi ích của hoạt động bảo vệ môi trường tại doanh nghiệp, quan trắc môi trường tốt hơn trong quá trình hoạt động SXKD.

1.2.1.2. Thu thập, xử lý thông tin chi phí môi trường

Thu thập thông tin là khâu đầu tiên và quan trọng đối với quá trình xử lý thông tin CPMT quá khứ. CPMT quá khứ được thu thập chi tiết theo chỉ tiêu hiện vật và giá trị, là cơ sở để xử lý thông tin và phục vụ báo cáo CPMT.

Theo Atkinson và *c.c.s.* (2011), xác định CPMT có thể áp dụng trên cơ sở hoạt động theo trình tự: nhận diện các quá trình có thể gây phát sinh CPMT; ghi nhận các chi phí cho các quá trình này; phân bổ các chi phí đến các sản phẩm, kênh phân phối, khách hàng mà gây ra các vấn đề môi trường hoặc được hưởng lợi từ các quy trình gắn liền với việc ngăn ngừa hoặc giảm nhẹ các ảnh hưởng của môi trường.

Như vậy, khi DN xác định được CPMT có khả năng phát sinh thì việc thu thập thông tin trực tiếp từ chứng từ kế toán đối với những CPMT để nhận diện như chi phí KH HTXLNT, chi phí tiền lương nhân viên vệ sinh, chi phí cây xanh... hoặc tập hợp chung và sau đó lựa chọn tiêu thức phù hợp để phân bổ đối với những CPMT lẫn trong chi phí chung của DN như chi phí vật liệu, năng lượng, nước...

Thông tin CPMT được tiến hành xử lý một cách có hệ thống, khoa học trên tài

khoản kế toán và sổ kế toán, vừa đảm bảo cung cấp thông tin chi tiết theo yêu cầu quản trị, vừa đảm bảo khả năng đối chiếu giữa thông tin chi tiết với thông tin tổng hợp liên quan của các đối tượng kế toán cụ thể.

Để đáp ứng mục tiêu trên, thông tin CPMT được xử lý chung trong hệ thống tài khoản, sổ kế toán tổng hợp và được chi tiết theo yêu cầu quản lý của DN. Căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán hiện hành, mục đích và yêu cầu của quản lý chi tiết đối với từng đối tượng nhằm bổ sung thêm các tài khoản chi tiết theo dõi từng khoản CPMT liên quan đến quá trình hoạt động SXKD. Sổ kế toán được sử dụng trong KTQTCPMT để theo dõi việc xử lý thông tin CPMT, đặc biệt đối với các sổ kế toán chi tiết được sử dụng để phản ánh thông tin CPMT một cách chi tiết theo dòng hiện vật và dòng tiền, từ đó có thể cung cấp các thông tin hữu ích trên báo cáo quản trị đặc thù. Hiện nay, hầu hết các DN đã ứng dụng rộng rãi công nghệ thông tin trong công tác kế toán, sử dụng các phần mềm kế toán nên việc chi tiết các thông tin CPMT theo từng khoản mục chi phí là khá đơn giản.

Với cách tiếp cận sử dụng tài khoản kế toán tích hợp để vừa hệ thống hóa, xử lý và cung cấp thông tin phục vụ lập các chỉ tiêu chi phí trên báo cáo tài chính, vừa lập các chỉ tiêu CPMT trên báo cáo CPMT, sổ kế toán cần được thiết kế cụ thể mẫu số với số lượng các chỉ tiêu trên cụ thể được sắp xếp theo trình tự hợp lý và khoa học theo nhu cầu quản lý cũng như sự tiện lợi của việc trình bày, tổng hợp báo cáo sử dụng thông tin. Tuy nhiên, để cung cấp thêm thông tin một số loại chi phí đặc thù của hoạt động môi trường, mẫu số chi tiết chi phí cần được bổ sung thêm một số chỉ tiêu liên quan đến CPMT. Mẫu số chi tiết được dùng để xử lý số liệu cần phù hợp với trình độ trang bị công nghệ xử lý thông tin ở DN, quá trình vận động của từng đối tượng và khả năng xử lý thông tin CPMT trong từng tình huống ra quyết định.

Như vậy, DN có thể xác định những thông tin CPMT bắt buộc theo luật pháp và những thông tin CPMT tự nguyện để thực hiện ghi nhận, xử lý và cung cấp nhằm đảm bảo tính tuân thủ và thể hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường.

1.2.1.3. Cung cấp thông tin chi phí môi trường phục vụ ra quyết định nội bộ

Báo cáo CPMT phục vụ cho quyết định nội bộ là một loại báo cáo quản trị cần thiết nhằm giúp các nhà quản trị có được thông tin cần thiết, hữu ích về các loại

CPMT dưới góc độ hiện vật, giá trị. Từ đó có thể có những quyết định đúng đắn trong kiểm soát CPMT, định giá sản phẩm, đánh giá khả năng sinh lời của sản phẩm, thiết kế sản phẩm hay quy trình sản xuất thân thiện với môi trường, lựa chọn nguồn vật liệu đầu vào, đánh giá các dự án đầu tư.

Đối với mỗi loại quyết định thì các thông tin cần được trình bày một cách phù hợp. Các báo cáo CPMT cung cấp cho nhà quản trị nội bộ có thể dưới dạng bảng số liệu, dưới dạng sơ đồ, hoặc cũng có thể dưới dạng số liệu diễn giải. Điều quan trọng để các báo cáo này thực sự hữu dụng đối với nhà quản trị là bên cạnh tính kịp thời và chính xác của thông tin thì chúng phải được thiết kế và trình bày một cách rõ ràng, dễ hiểu và làm nổi bật các thông tin quan trọng. Như vậy, báo cáo CPMT phục vụ cho việc ra quyết định nội bộ được lập tùy thuộc vào yêu cầu và mục đích sử dụng thông tin.

Với 3 phương pháp xác định CPMT như trên, DN có thể lựa chọn trình bày báo cáo CPMT tổng hợp và báo cáo CPMT chi tiết cho từng trung tâm/giai đoạn phát sinh CPMT hay chi phí vật liệu tạo ra chất thải hoặc kết hợp cả 2. Tuy nhiên, báo cáo CPMT cần đảm bảo thể hiện được hai kết quả quan trọng đó là (1) Lượng phí tổn tương ứng ở mỗi loại hoạt động tác động đến môi trường; (2) Tác động của CPMT đến khả năng sinh lời của DN. Các báo cáo này được xây dựng theo một hệ thống vừa thể hiện được tính vật lý của thông tin, vừa thể hiện được định lượng tiền tệ của chúng trong mối liên quan với các thông tin kế toán khác của DN. Trên cơ sở này, các báo cáo có thể ở dạng sau:

- Báo cáo về các yếu tố môi trường là báo cáo nhằm liệt kê và đánh giá các yếu tố môi trường hiện có tại DN
- Danh mục hệ thống CPMT là bảng liệt kê các CPMT theo bảng 1.3.
- Bảng phân bổ CPMT nhằm phân bổ CPMT cho các yếu tố chi phí theo hệ thống chi phí hiện tại của DN. Trên cơ sở bảng phân loại CPMT theo dòng vật liệu và năng lượng, tùy theo đặc điểm sản xuất của từng DN để xác định CPMT nào được tập hợp riêng cho từng sản phẩm; CPMT nào được tập hợp chung cho toàn DN, cần phân bổ, đồng thời lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp.
- Báo cáo chi phí chất thải được xây dựng để trình bày những thông tin về

lượng, chi phí gốc, giá trị thu hồi nếu có của chất thải, các phế phẩm hoặc những chi phí không tạo ra sản phẩm.

- Báo cáo tổng hợp CPMT được xây dựng nhằm khái quát hóa các chi phí/doanh thu môi trường phát sinh trong DN cho từng yếu tố môi trường. Mẫu báo cáo này có thể chi tiết cho các cột phù hợp như nước, chất thải rắn, không khí, tiếng ồn..., tùy thuộc vào chất thải của từng DN (phụ lục 10).

Việc sử dụng thông tin CPMT quá khứ phục vụ ra quyết định nội bộ xuất phát từ đặc điểm SXKD của DN và thường liên quan đến các quyết định sau:

Quyết định tiếp tục sản xuất hay loại bỏ mặt hàng có CPMT phát sinh cao

Các DN SXKD nhiều mặt hàng khác nhau và có thể hỗ trợ nhau trong quá trình hoạt động kinh doanh. Trong đó có các mặt hàng với hiệu quả môi trường thấp do ảnh hưởng bởi yếu tố môi trường. Vì vậy, kênh thông tin CPMT quá khứ sẽ hỗ trợ cho DN trong việc xem xét và phân tích để đưa ra các quyết định có nên loại bỏ hay tiếp tục sản xuất những mặt hàng nhằm đảm bảo mục tiêu lợi nhuận với mức độ bảo vệ môi trường cao nhất.

Quyết định về lựa chọn về nguyên liệu, bao bì

Đối với các DN sản xuất, quyết định lựa chọn về nguyên liệu và bao bì ảnh hưởng lớn đến kết quả kinh doanh của DN. Bên cạnh đó, khi đã lựa chọn phát triển theo hướng thân thiện với môi trường hay hạn chế tác động đến môi trường thì chính thông tin CPMT quá khứ sẽ xác định được mức độ phát sinh CPMT đối với nguồn nguyên liệu, bao bì mà DN đưa vào sản xuất, đóng gói cũng như khả năng tái sử dụng vật liệu đầu vào.

Quyết định bán phế liệu hay tiếp tục sản xuất thành sản phẩm khác

Đồng thời với việc tạo sản phẩm, quá trình sản xuất còn tạo ra phế liệu. Trong một số trường hợp, phế liệu chính là nguyên liệu đầu vào để sản xuất sản phẩm khác. Do đó, quyết định bán phế liệu hay tiếp tục sản xuất được dựa trên thông tin CPMT quá khứ, bởi mức độ xả thải và ô nhiễm của các DN sản xuất vượt quá hạn mức cho phép sẽ bị xử phạt và có thể bị buộc ngừng sản xuất.

1.2.2. Nội dung thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai chi phí môi trường

Thông tin tương lai phục vụ cho quản trị môi trường là nguồn thông tin về các hiện tượng và sự kiện chưa xảy ra liên quan đến quản trị môi trường trong DN. Một trong những thông tin tương lai quan trọng mà kế toán quản trị cung cấp phục vụ cho quản trị môi trường là định mức CPMT, CPMT tính trước, theo đó người ta xác định trước CPMT mong muốn và so sánh với CPMT thực tế tìm ra chênh lệch, bản chất của các chênh lệch và tìm những nguyên nhân giả định cho những chênh lệch đó, hơn thế nữa là để có những thông tin thực sự hữu ích, thích hợp để tư vấn cho nhà quản lý ra quyết định, đặc biệt là quyết định đầu tư.

Trên cơ sở thông tin tương lai đã thu nhận được, kế toán quản trị tiến hành nghiên cứu số liệu được ghi nhận từ việc phân tích chênh lệch giữa thông tin quá khứ với thông tin tương lai để rút kinh nghiệm cho quản lý cũng như dự đoán ngày càng chính xác hơn. Đồng thời, thông tin tương lai giúp dự toán được thu nhập môi trường, CPMT và kết quả một cách nhanh chóng, linh hoạt sẽ giúp cho nhà quản lý giải quyết nhanh chóng các đơn đặt hàng cũng như các tình huống cụ thể trong việc ra quyết định, lựa chọn phương án SXKD với hiệu quả quản lý môi trường tốt nhất.

1.2.2.1. Xây dựng định mức chi phí môi trường

Định mức chi phí là chi phí dự tính để sản xuất ra một sản phẩm hoặc thực hiện một dịch vụ cho khách hàng. Như vậy, định mức CPMT là cơ sở cho việc lập dự toán CPMT, giúp nhà quản lý kiểm soát CPMT của DN.

Xây dựng định mức CPMT được dựa trên định mức chi phí sản xuất sản phẩm và có thể được thực hiện bằng một trong các phương pháp hoặc kết hợp các phương pháp để cho kết quả tốt nhất: *Phương pháp kỹ thuật* là nghiên cứu thời gian thao tác công việc sản xuất để xác định lượng NVL tiêu hao và thời gian lao động hao phí cần thiết để sản xuất sản phẩm; *Phương pháp phân tích số liệu lịch sử* là xem lại giá thành của các kỳ trước làm cơ sở xác định định mức cho kỳ này; *Phương pháp điều chỉnh* là điều chỉnh chi phí định mức cho phù hợp với điều kiện công nghệ, khả năng quản lý và nguồn nhân lực hiện có của DN. Xây dựng định mức CPMT bao gồm xây dựng định mức CPMT về NVL, định mức CPMT về nhân công, định mức

CPMT liên quan đến CPSXC.

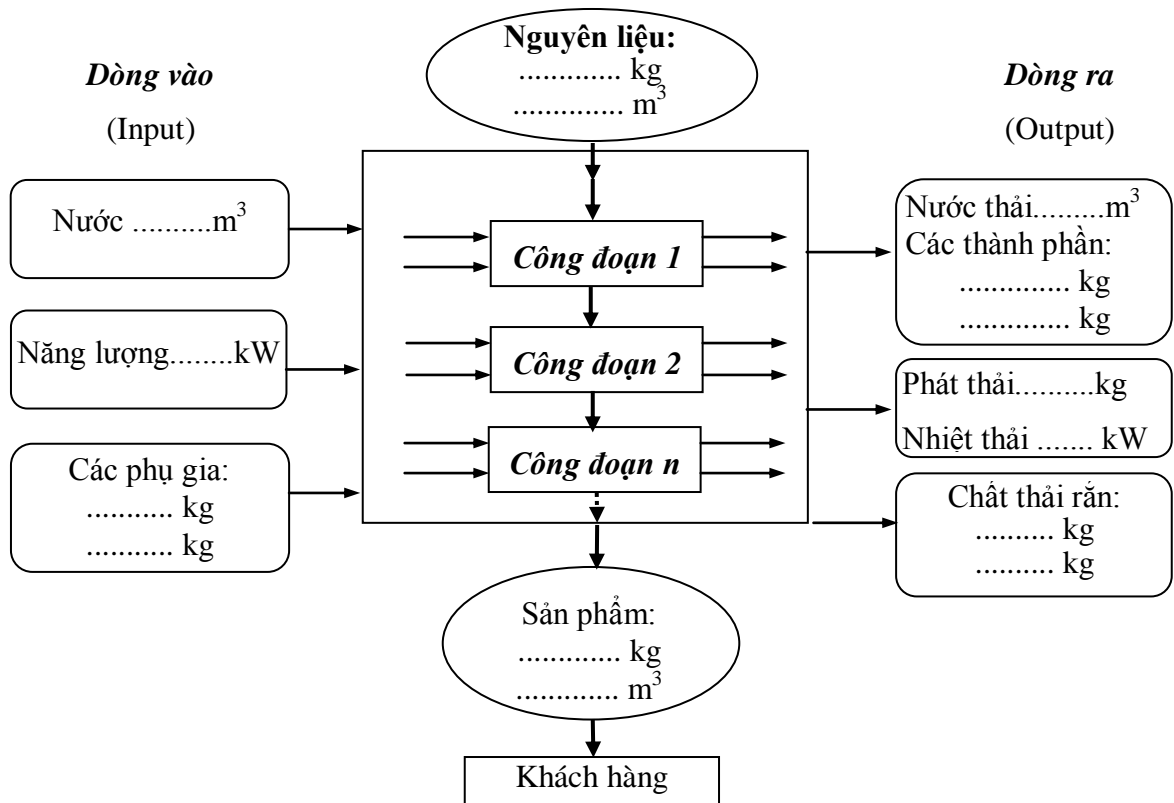
Hệ thống định mức CPMT chuẩn được thiết lập dựa vào quy trình công nghệ SXSH mà DN đã xây dựng và áp dụng. Các bước xác định hệ thống định mức chuẩn được tiến hành như sau:

Bước 1 - Liệt kê các công đoạn của quá trình sản xuất:

Xác định các công đoạn của quá trình sản xuất từ khâu tiếp liệu đến nhập kho thành phẩm để thu thập số liệu, xác định định mức (tiêu thụ nguyên liệu, năng lượng...)

Bước 2 - Xác định và chọn ra các công đoạn gây lãng phí:

Xác định các công đoạn của quá trình sản xuất về lượng chất thải, mức độ tác động đến môi trường, các cơ hội SXSH mà một số DN đang áp dụng... Những đánh giá như vậy là hữu ích để đặt trọng tâm vào một hay một số công đoạn sản xuất sẽ phân tích chi tiết hơn và đánh giá khả năng phát thải (tiêu thụ nguyên liệu, năng lượng, nước; lượng nước thải, lượng phát thải khí...)



Sơ đồ 1.6: Sơ đồ dòng vật chất của quá trình sản xuất

Bước 3 – Xác định sơ đồ dòng vật chất của quá trình sản xuất:

Lập ra một sơ đồ dòng giới thiệu các công đoạn của quá trình đã lựa chọn

nhằm xác định tất cả các công đoạn và nguồn gây ra chất thải (sơ đồ 1.6). Sơ đồ này cần liệt kê và mô tả dòng vật chất vào - ra đối với từng công đoạn. Việc thiết lập sơ đồ chính xác thường không dễ, nhưng lại là bước rất quan trọng quyết định đến sự thông suốt của quá trình.

Bước 4 - Lập cân bằng vật chất và năng lượng:

Cân bằng vật chất và năng lượng có thể thực hiện cân bằng cho toàn bộ hệ thống hay cân bằng cho từng công đoạn của dây chuyền công nghệ hay cân bằng cho từng loại thành phẩm. Bước này càng chi tiết càng sẽ cho số liệu định mức chính xác. Để thiết lập cân bằng vật chất và năng lượng, các nguồn số liệu sau là cần thiết như Báo cáo sản xuất, các báo cáo mua vào và bán ra, Báo cáo tác động môi trường, các số liệu đo lường trực tiếp tại chỗ.

Bước 5 - Xác định định mức CPMT:

Trên cơ sở định mức kinh tế kỹ thuật và cân bằng vật chất, năng lượng trong điều kiện sản xuất bình thường, DN xác định định mức chuẩn về CPMT của quá trình sản xuất và xử lý, thải bỏ chất thải.

- Xác định định mức chi phí NL, VLTT:

Định mức chi phí NL, VLTT được xác định dựa trên lượng nguyên liệu cần thiết để sản xuất, chế biến sản phẩm và đơn giá nguyên liệu đó, trong đó để xác định lượng nguyên liệu cần thiết cần xác định được tổng tỷ lệ tiêu hao theo định mức của các giai đoạn sản xuất.

Công thức xác định tổng tỷ lệ tiêu hao theo định mức của các giai đoạn sản xuất như sau: $T = [1 - (1 - T_i)] * 100(\%)$

Trong đó: T_i là tỷ lệ tiêu hao công đoạn thứ i trong quá trình sản xuất

T là tổng tỷ lệ tiêu hao qua các công đoạn sản xuất

Khi xác định tiêu hao của các giai đoạn phải căn cứ vào đặc điểm của công đoạn sản xuất, đặc điểm NVL sử dụng.

Định mức chi phí NL, VLTT	=	$\frac{\text{Tổng khối lượng nguyên liệu sử dụng}}{\text{Tổng khối lượng nguyên liệu trong thành phẩm}}$	=	$\frac{1}{1-T}$
------------------------------	---	--	---	-----------------

- Xác định định mức chi phí NCTT:

Định mức chi phí NCTT bao gồm định mức giá của một giờ lao động trực tiếp

và định mức lượng thời gian cần thiết.

Trong đó, định mức về giá một đơn vị thời gian lao động trực tiếp căn cứ mức lương căn bản một giờ, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương; định mức về lượng thời gian cho phép để hoàn thành một mẻ/ca sản phẩm dựa trên phương pháp kỹ thuật là chia công việc theo nhiều công đoạn rồi kết hợp với bảng thời gian tiêu chuẩn của những thao tác kỹ thuật để định thời gian chuẩn cho từng công việc (tùy thuộc loại sản phẩm đông lạnh mà xác định định mức về lượng thời gian tính theo mẻ hoặc ca). Thời gian cần thiết để sản xuất một mẻ/ca sản phẩm được xác định như sau: thời gian cần thiết để sản xuất một mẻ/ca sản phẩm; thời gian nghỉ ngơi, lau chùi máy; thời gian cho sản phẩm hỏng.

DN xác định mức chi phí NCTT trong điều kiện sản xuất bình thường theo công thức sau:

Định mức chi phí NCTT giai đoạn i của sản phẩm t	=	Định mức về thời gian lao động (tính theo mẻ/ca) của giai đoạn i sản phẩm t	x	Định mức giá của một giờ lao động trực tiếp	x	Định mức số lượng mẻ hoặc ca chế biến
Định mức chi phí NCTT chế biến sản phẩm t			=	Tổng định mức chi phí NCTT của các giai đoạn chế biến sản phẩm t		

- Xác định định mức CPSXC

Định mức biến phí sản xuất chung được xây dựng theo định mức giá và lượng. Định mức giá phản ánh biến phí của đơn giá CPSXC phân bổ. Định mức lượng, ví dụ thời gian thì phản ánh số giờ của hoạt động được chọn làm căn cứ phân bổ CPSXC cho một đơn vị sản phẩm.

Định mức định phí sản xuất chung: Được xây dựng tương tự ở phần biến phí.

1.2.2.2. Dự toán chi phí môi trường

Dự toán CPMT là phương tiện thông tin cung cấp cho các chức năng hoạch định và kiểm soát CPMT của nhà quản trị nhằm đo lường, chấn chỉnh quá trình tổ chức thực hiện chi phí trong từng bộ phận cụ thể đảm bảo cho quá trình thực hiện mục tiêu chung của DN về bảo vệ môi trường, giảm tác động môi trường tiêu cực đồng thời nâng cao hiệu quả tài chính.

Dự toán CPMT là kế hoạch chi tiết về những khoản CPMT của DN trong một thời kỳ nào đó, phản ánh một kế hoạch cho tương lai, được biểu hiện dưới dạng số lượng và giá trị.

Thông thường các DN dựa trên hệ thống chi phí tiêu chuẩn hay còn gọi là định mức chi phí và cơ sở thông kê kinh nghiệm để xây dựng và lập dự toán CPMT tương tự như dự toán chi phí sản xuất trong DN. Phần dự toán này được xây dựng cho chi phí NVL, chi phí nhân công và CPSXC.

Dự toán CPMT về NVL

Dự toán CPMT về NVL được lập trên cơ sở dự toán sản lượng sản xuất từng loại sản phẩm và định mức CPMT đối với từng loại NVL sử dụng sản xuất sản phẩm đó.

Việc lập dự toán CPMT về NVL có thể chi tiết đối với tất cả các loại NVL trực tiếp hoặc chỉ với NVL chính. Điều này tùy thuộc vào mặt hàng chế biến và trình độ quản lý của DN.

Dự toán CPMT về NVL của sản phẩm A	=	Dự toán số lượng sản phẩm A sản xuất	X	Định mức CPMT của NVL	X	Đơn giá mua của mỗi đơn vị NVL
------------------------------------	---	--------------------------------------	---	-----------------------	---	--------------------------------

Dự toán CPMT về nhân công

Dự toán CPMT về nhân công được lập trên cơ sở dự toán sản lượng sản xuất và định mức CPMT về nhân công trong từng công đoạn chế biến hay chung cho sản phẩm.

- Đối với dự toán CPMT về nhân công theo công đoạn:

Dự toán CPMT về nhân công giai đoạn i của sản phẩm t	=	Dự toán số lượng sản xuất sản phẩm A	x	Định mức CPMT về nhân công giai đoạn i	x	Đơn giá tiền công/ 1 giờ
--	---	--------------------------------------	---	--	---	--------------------------

Dự toán CPMT về nhân công của sản phẩm A	=	Tổng dự toán CPMT về nhân công của các giai đoạn chế biến sản phẩm A
--	---	--

- Đối với dự toán CPMT về nhân công chung:

Dự toán CPMT về nhân công của sản phẩm A	=	Dự toán số lượng sản phẩm sản xuất	X	Định mức CPMT về nhân công sản phẩm A	X	Đơn giá tiền công/ 1 giờ
--	---	------------------------------------	---	---------------------------------------	---	--------------------------

Dự toán CPMT về sản xuất chung

Dự toán CPMT về sản xuất chung bao gồm dự toán định phí môi trường sản xuất chung và biến phí môi trường sản xuất chung.

- Dự toán định phí môi trường sản xuất chung:

+ Đối với định phí môi trường sản xuất chung bắt buộc như KH HTXLNT, tiền lương bộ phận quản lý môi trường, chi phí về cây xanh, CPMT cần kiểm tra, chi phí nghiên cứu công nghệ SXSH, chi phí rác thải và vệ sinh môi trường, căn cứ vào định mức hàng năm tính cho từng tháng và phân bổ cho các sản phẩm theo định mức số lượng sản phẩm sản xuất.

+ Đối với định phí môi trường sản xuất chung tùy ý như chi phí nhân viên vệ sinh, CPMT cần kiểm tra, chi phí bảo vệ môi trường khác, căn cứ vào định mức chi phí tối thiểu của từng loại và dự toán số lượng sản phẩm sản xuất để lập dự toán.

- Dự toán biến phí môi trường sản xuất chung: Các tiêu mục chi phí như xăng dầu các loại, chi phí bảo hộ lao động, chi phí lãng phí về năng lượng và nước, chi phí PE xếp góc... thì việc lập dự toán được thực hiện tương tự dự toán CPMT về NVL.

Tùy vào điều kiện của DN, dự toán CPMT có thể được lập và trình bày dưới dạng các bảng dự toán CPMT theo từng khoản mục chi phí hoặc từng yếu tố chi phí như bảng dự toán chi phí hoạt động của HTXLNT, dự toán chi phí hóa chất xử lý chất thải...

1.2.2.3. Phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định nội bộ

a. Phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định dài hạn

Các thông tin KTQTCPMT cung cấp ảnh hưởng lớn đến vấn đề tích hợp môi trường vào các quyết định đầu tư của nhà quản trị và tránh các rủi ro môi trường trong tương lai hơn là quy định trong các chế tài pháp lý (Sarker và Burritt, 2010). Các quyết định đầu tư dài hạn này thường liên quan đến đầu tư công nghệ sản xuất, đầu tư hệ thống xử lý chất thải hay thiết bị sử dụng trong sản xuất... Vì vậy, nhà quản trị lựa chọn các quyết định đầu tư có xem xét đến vấn đề môi trường vừa đảm bảo đạt lợi nhuận vừa đạt được thành quả môi trường.

Để trợ giúp cho quá trình đánh giá, lựa chọn dự án đầu tư dài hạn cho môi trường, kỹ thuật được sử dụng trong kế toán quản trị là đánh giá toàn bộ chi phí

(TCA). TCA là việc phân tích tài chính một cách toàn diện, mang tính dài hạn một phạm vi rộng các khoản chi phí tư nhân (chi phí nội bộ) và các khoản tiết kiệm của một dự án đầu tư (USEPA 1995, p.31).

Phương pháp này sử dụng các chỉ số tài chính mang tính dài hạn trong phân tích dự án. Đánh giá các dự án đầu tư cho môi trường hoặc liên quan đến môi trường cần sử dụng các chỉ số tài chính thích hợp như giá trị hiện tại thuần (NPV), tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR). Đồng thời, nhà quản trị cần sử dụng hệ thống các chỉ số đánh giá hiệu quả môi trường (EPIs), *“cung cấp một thước đo nhờ đó có thể đánh giá hiệu quả hoạt động môi trường. Các chỉ số EPIs cho phép so sánh hiệu quả hoạt động hiện tại của một công ty, với các công ty khác trong cùng một lĩnh vực, hoặc một ngành nói chung”* (Bartolomeo, 1998), bao gồm:

- Chỉ số tuyệt đối: là các chỉ số chứa đựng một chỉ tiêu. So sánh chỉ số tuyệt đối cho phép DN xác định chênh lệch CPMT để đánh giá mức độ hoàn thành hay tiết kiệm CPMT của DN.

- Chỉ số tương đối: là các chỉ số chứa đựng từ hai tiêu chí trở lên. Các chỉ số tương đối được sử dụng để phân tích CPMT thì sẽ sử dụng một tiêu chí là CMPT và tiêu chí còn lại để phản ánh chi phí/doanh thu/lợi ích của DN nhằm phản ánh kết cấu CPMT/hiệu quả CPMT của DN.

b. Phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định ngắn hạn

Tương tự như thông tin quá khứ, thông tin CPMT tương lai cũng được nhà quản trị phân tích trong việc ra các quyết định như quyết định tiếp tục sản xuất hay loại bỏ mặt hàng có CPMT phát sinh cao để tăng hiệu quả kinh doanh, hiệu quả môi trường của DN; hay quyết định về lựa chọn về nguyên liệu, bao bì phù hợp với các quy định về môi trường, tiêu chuẩn về sản phẩm mà DN đang hướng đến; hoặc quyết định bán phế liệu hay tiếp tục sản xuất thành sản phẩm khác.

Kỹ thuật phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định ngắn hạn thường sử dụng là phân tích biến động CPMT bằng cách so sánh chi phí dự toán và chi phí thực tế hiện hành để lựa chọn và ra quyết định, đồng thời cũng xác định chênh lệch từ đó tìm ra nguyên nhân của chênh lệch và đưa ra các biện pháp hiệu chỉnh trong tương lai nhằm giảm thiểu CPMT.

Bên cạnh đó các thông tin CPMT quá khứ không chỉ hỗ trợ cho việc xác định các thông tin CPMT tương lai, mà còn hỗ trợ cho các quyết định quản trị của DN.

1.3. Kế toán quản trị chi phí môi trường tại các nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm rút ra cho các doanh nghiệp Việt Nam

1.3.1. Kế toán quản trị chi phí môi trường tại các nước trên thế giới

Kế toán quản trị môi trường được thảo luận chính thức đầu tiên trên diễn đàn quốc tế vào năm 1998 tại phiên họp thường kỳ của Hội đồng Bảo an Liên hợp quốc (UN) về Phát triển bền vững. Đến nay, kế toán quản trị môi trường nói chung và KTQTCPMT nói riêng đã được phổ biến tại nhiều quốc gia, áp dụng tại hàng trăm DN trên thế giới, tiêu biểu như:

Ở Mỹ, xuất hiện từ những năm 1990, kế toán quản trị môi trường tại Mỹ tập trung chủ yếu vào vấn đề CPMT phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị và mang lại cho các công ty một khoản lợi nhuận lớn. Cụ thể Raytheon, là công ty điện tử và vũ trụ của Hoa Kỳ, khi thực hiện phân tích chu kỳ sống của sản phẩm giúp công ty đưa ra quyết định thay đổi nhà cung cấp, lựa chọn sử dụng ít hóa chất hơn. Vì vậy, công ty đã giảm chi phí phế liệu từ 750.000USD/năm xuống còn 62.000USD/năm, giảm thời gian luân chuyển hàng tồn kho, giảm thời gian đặt mua hàng... Tuy nhiên, sự ghi nhận CPMT tập trung chủ yếu vào CPMT hiển nhiên như năng lượng, xử lý chất thải, trong khi lại ít chú ý đến các chi phí phạt và bảo hiểm. Báo cáo môi trường được phản ánh cụ thể các CPMT đã ghi nhận phục vụ cho việc quản lý và đánh giá mức độ thực hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường.

Tại Đức, kế toán quản trị môi trường được tiến hành dựa trên sự cân bằng sinh thái, chú trọng vào phí tổn môi trường và dòng năng lượng. Hiện nay, kế toán quản trị môi trường tại Đức vẫn tập trung vào kế toán vật chất và là quốc gia dẫn đầu về kế toán chi phí theo dòng luân chuyển vật liệu. Kinh nghiệm thực tế chỉ ra rằng, bảo vệ môi trường chỉ có thể trở nên hiệu quả khi dòng vật liệu của công ty được minh bạch. Minh chứng cụ thể, Ciba Specialty Chemicals, một công ty chuyên về hóa chất của Đức cho biết, khi thực hiện hạch toán chi phí theo dòng vật liệu, công ty phát hiện ra nguyên nhân của sự mất cân bằng giữa các yếu tố đầu vào và các yếu tố đầu ra của dòng vật liệu là do sự hao hụt, mất mát nguyên liệu trong quá trình hoạt

động, đã hợp đồng với nhà cung cấp giúp khách hàng sử dụng ít hóa chất hơn. Trên cơ sở đó, Ciba Specialty Chemicals đưa ra quyết định thay đổi về kỹ thuật, về hệ thống tổ chức quản lý..., vì vậy đã tiết kiệm chi phí 100.000USD/năm, tăng năng suất lên 30%. Các bảng cân bằng nguyên liệu và năng lượng được lập cùng với báo cáo tài chính của DN.

Nhật Bản là nước Châu Á đi đầu trong lĩnh vực ứng dụng kế toán môi trường. Năm 1997, Bộ Môi trường Nhật Bản đã tiến hành nghiên cứu kế toán môi trường. Năm 1998, Viện Kế toán công chứng Nhật Bản nghiên cứu tình hình sử dụng thông tin CPMT để quản trị các vấn đề về môi trường. Đến tháng 3/1999 Ủy ban về môi trường đưa ra hướng dẫn về đo lường và báo cáo CPMT trong DN. Tháng 7/1999, Hiệp hội quản trị DN Nhật Bản thành lập nhóm nghiên cứu kế toán môi trường tại 12 công ty hàng đầu Nhật Bản như: Toyota, Fuji, Ricoh, Canon, Fujitsu v.v...nhằm phát triển những phương pháp, kỹ thuật của kế toán môi trường phục vụ cho việc quản lý nội bộ DN. Tháng 9/1999, Bộ Kinh tế, Thương mại và Công nghiệp Nhật Bản (METI) thành lập Ủy ban về kế toán môi trường để nghiên cứu phát triển công cụ về kế toán môi trường và đã công bố tài liệu hướng dẫn thực hành kế toán quản trị môi trường vào tháng 6/2002. Năm dự án thử nghiệm (ở bốn công ty) được tiến hành ở Nhật Bản đã chỉ ra rằng kế toán theo dòng vật liệu có tiềm năng để xác định các cơ hội tiết kiệm chi phí thông qua việc cắt giảm NVL sử dụng hay các phế thải được tạo ra (Kokubu và Nakajima, 2004). Có công ty đã đưa kế toán chi phí theo dòng vật liệu tích hợp vào hệ thống kế toán chi phí của công ty để cung cấp các thông tin thường xuyên, liên tục cho các quyết định quản trị (Oshini và *c.c.s.*, 2008). Theo kinh nghiệm của các công ty Nhật Bản, việc áp dụng kế toán môi trường tập trung vào hạch toán dòng vật liệu, kế toán chi phí và thu nhập về môi trường, phân tích bảng cân bằng sinh thái (Eco Balance), phân tích chu kỳ sống sản phẩm, xác định lượng nguyên liệu, năng lượng, nước sử dụng hàng năm, xác định lượng khí thải nước thải, chất thải rắn hàng năm, kế toán chi phí và thu nhập về môi trường. Kế toán môi trường của Nhật Bản chú trọng đến việc sử dụng cả thước đo phi tiền tệ và thước đo tiền tệ trong quá trình hạch toán. Thông tin về TNXH của các công ty Nhật Bản liên quan đến môi trường được trình bày trong Báo cáo thường niên về

môi trường, xã hội và tài chính. Kết quả là việc áp dụng những biện pháp bảo vệ môi trường và áp dụng kế toán môi trường tại các công ty Nhật Bản đã làm tăng hiệu quả kinh tế của DN và hiệu quả bảo vệ môi trường. Năm 2001, Toyota áp dụng kế toán môi trường đã thu lợi hàng tỷ yên mỗi năm do cắt giảm năng lượng sử dụng, giảm thiểu chi phí xử lý chất thải và công nghệ sản xuất được sạch hơn. Canon áp dụng MFCA ban đầu cho một công đoạn, sau đó cho một sản phẩm và mở rộng thực hiện cho toàn bộ tập đoàn nên đã giảm thiểu rác kính, chất thải và nghiên cứu sản xuất vật liệu kính mỏng hơn, chất lượng hơn. Năm 2000, Ricoh đã tính toán được chi phí cho hoạt động bảo vệ và quản lý môi trường là 66 triệu USD, nhưng thu lại lợi ích là 79 triệu USD.

Đến nay, nhiều công ty của Nhật Bản áp dụng MFCA và đã đạt được những thành công nhất định (METI, 2011). Nhằm khích lệ các DN áp dụng kế toán chi phí theo dòng vật liệu và chuẩn hoá phương pháp này, năm 2011 Ủy ban tiêu chuẩn quốc tế đã ban hành ISO 14051 *Environmental management – Material flow cost accounting – General framework*. Đây là một tiêu chuẩn nằm trong bộ tiêu chuẩn ISO 14000 cung cấp tiêu chuẩn về việc thực hiện kế toán chi phí NVL theo dòng chảy. Trong MFCA, năng lượng được xem như một phần của chi phí dòng chảy NVL. Nhiều tổ chức không nhận thức được đầy đủ chi phí thực tế tổn thất, nguyên do là cách ghi không đầy đủ theo kế toán chi phí truyền thống. Chỉ tiêu này nhằm mục đích cung cấp một công cụ để sử dụng; một quan điểm kế toán tích hợp nhằm giúp giảm thiểu tác động môi trường và chi phí tài chính. Tiêu chuẩn này hiện nay đã được khá nhiều các DN áp dụng, đặc biệt là các DN của Nhật Bản, và đã mang lại các hiệu quả nhất định trong việc cải thiện thành quả kinh tế và môi trường.

Qua đó cho thấy, là nước đi sau trong nghiên cứu và áp dụng kế toán quản trị môi trường nhưng Nhật Bản đã có sự vận dụng tối đa kinh nghiệm của Mỹ và Đức trong việc đáp ứng tốt nhất nhu cầu sử dụng thông tin CPMT cho quá trình ra quyết định của các đối tượng bên trong và bên ngoài DN. Đặc biệt, MFCA có nguồn gốc phát triển từ Đức nhưng được vận dụng rất thành công tại Nhật Bản. Tuy nhiên, sự vận dụng này có tính đặc thù tại Nhật Bản, đó là MFCA chỉ tập trung vào 1 sản phẩm hoặc một quá trình sản xuất do vậy cho phép phân tích chi tiết quá trình cải

tiền sản phẩm. Và việc công bố các thông tin liên quan đến môi trường của DN là công việc thường niên tại nước này. Trong tương lai, Nhật Bản đặt mục tiêu trọng tâm là phát triển kế toán môi trường cho mục đích nội bộ trong việc thực hành ở các ngành công nghiệp.

Bên cạnh đó, một số dự án được tiến hành nhằm nghiên cứu ứng dụng lý thuyết kế toán quản trị môi trường. Cụ thể:

Ứng dụng đầu tiên có thể kể đến là Dự án **“Giảm đến mức tối thiểu chất thải doanh nghiệp và các chi phí môi trường”** do Bộ Nông nghiệp và lâm nghiệp, môi trường và quản lý chất thải của Áo chịu trách nhiệm với đối tác là Viện Quản lý môi trường kinh tế và Trường Đại học Công nghệ Graz thực hiện. Thông qua hạch tiết CPMT trong trường hợp sử dụng công nghệ SXSH, đã cung cấp thông tin cho việc lập báo cáo môi trường của dự án, phản ánh các thông tin về hiệu quả kinh tế, về giảm thiểu chất thải, cắt giảm các CPMT như chi phí xử lý và chôn lấp; chi phí nhân công; chi phí các dịch vụ bên ngoài; chi phí tài chính đầu tư cho môi trường;...

Dự án **“Hướng dẫn về quản lý chi phí môi trường”** do Bộ Môi trường, bảo tồn thiên nhiên và an toàn phóng xạ của Cộng hòa Liên bang Đức quản lý dự án với các đối tác là Viện Nghiên cứu kinh tế sinh thái Berlin, Viện Quản lý và Môi trường Angsburg, Hiệp hội công nghiệp, đại diện DN và các nhà khoa học. Dự án được thực hiện từ năm 2000 để hướng dẫn về việc thực hiện kế toán quản trị môi trường cho DN nhằm nhận dạng CPMT thông qua phương pháp hạch toán chi phí theo dòng nguyên liệu và năng lượng, phương pháp tính toán các chi phí đầu tư môi trường. Báo cáo CPMT đã cho thấy hiệu quả của việc quản lý dòng vật liệu và năng lượng. Đây là cơ sở để nhận diện và áp dụng cho các dự án đầu tư đảm bảo hiệu quả sinh thái.

“Sáng kiến hạch toán môi trường” do Cơ quan môi trường của Anh đề xuất đã cho thấy, với phương pháp luận dựa trên hệ thống theo dõi CPMT, phân biệt với các chi phí điều hành và trình bày kết hợp thông tin tài chính với thông tin định lượng khác như dòng nguyên liệu trên báo cáo môi trường nên sáng kiến đã được mục tiêu là phát triển một hệ thống hạch toán môi trường bên trong quá trình quản trị DN; giảm tiêu thụ tài nguyên; thực hiện và báo cáo các khoản tiết kiệm chi phí cũng như tác động đến cộng đồng và các tổ chức, cá nhân thực hành kế toán quản

trị môi trường.

Quá trình nghiên cứu và triển khai ứng dụng kế toán môi trường nói chung và kế toán quản trị môi trường trong DN nói riêng tại các nước trên thế giới đã đem lại nhiều thành công và kinh nghiệm đối với các nước đang phát triển như Việt Nam.

1.3.2. Bài học kinh nghiệm rút ra cho các doanh nghiệp Việt Nam

Kinh nghiệm triển khai, vận dụng KTQTCPMT ở các nước trên thế giới cho thấy nội dung về KTQTCPMT khá mới nhưng bước đầu đã có những bước phát triển vượt trội. Những bài học kinh nghiệm về KTQTCPMT sẽ tạo điều kiện cho các DN Việt Nam rút ngắn thời gian nghiên cứu thử nghiệm và nhanh chóng áp dụng có hiệu quả, từ đó nâng cao hiệu quả quản trị kinh tế và môi trường, làm tăng sức cạnh tranh cho các DN trong quá trình hội nhập kinh tế với khu vực và thế giới. Các bài học đó là:

- Triển khai, áp dụng KTQTCPMT trong DN cần có sự can thiệp của nhà nước thông qua phổ biến về hệ thống pháp luật và những hướng dẫn về kỹ thuật, thủ tục thực hành KTQTCPMT để DN thuận lợi trong việc tổ chức thực hiện.

- KTQTCPMT là lĩnh vực thuộc về nội bộ DN nên phụ thuộc nhiều vào mức độ nhận thức của nhà quản trị về lợi ích của chúng đối với DN. Sự cam kết của lãnh đạo và sự tham gia có ý thức của mọi thành viên trong DN là yếu tố quyết định cho việc thực thi KTQTCPMT.

- KTQTCPMT giúp nhận diện các CPMT mà DN bắt buộc phải chi trả và cả những CPMT mà DN có thể kiểm soát để đạt được mục tiêu tối đa hiệu quả môi trường và hướng đến phát triển bền vững DN. Trong các quyết định liên quan đến đầu tư, sản xuất sản phẩm hay đầu tư công nghệ sản xuất thì thông tin CPMT được xem là dòng thông tin quan trọng cho việc ra quyết định.

- KTQTCPMT có thể áp dụng cho các DN có quy mô khác nhau nhưng thường được áp dụng tại các DN bị chi phối nhiều bởi các quy định về môi trường như các DN sản xuất, chế biến các mặt hàng xuất khẩu; DN có hoạt động sản xuất tác động nhiều đến môi trường như các DN trong ngành công nghiệp. Và tùy thuộc vào năng lực và mức độ quan tâm của DN, KTQTCPMT được thực hiện ở các cấp độ khác nhau như công đoạn sản xuất, sản phẩm, dự án hoặc DN. Ở giai đoạn đầu,

KTQTCPMT nên được thử nghiệm tại một dây chuyền hoặc một bộ phận trước khi tiến hành đại trà toàn DN.

- Phương pháp thích hợp để thực hiện KTQTCPMT trong các DN là MFCA vì nó mang lại hiệu quả kinh tế và môi trường cao từ việc tiết kiệm vật liệu, năng lượng. Trong đó cần thực hiện đo lường CPMT bằng thước đo tiền tệ và thước đo phi tiền tệ.

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

Trong chương này tác giả đã hệ thống hóa cơ sở lý luận về KTQTCPMT trong DN trên các vấn đề sau:

- Bản chất, vai trò và các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCPMT trong DN;

- Nội dung của KTQTCPMT trong DN theo hướng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin CPMT quá khứ, tương lai;

- Kinh nghiệm vận dụng KTQTCPMT trong DN tại các quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới gồm Mỹ, Đức, Nhật Bản từ đó rút ra bài học kinh nghiệm về KTQTCPMT trong DN đối với Việt Nam.

Nền tảng lý luận về KTQTCPMT trong DN là cơ sở để tác giả thực hiện khảo sát thực trạng KTQTCPMT trong các DN CBTS Việt Nam ở chương 2.

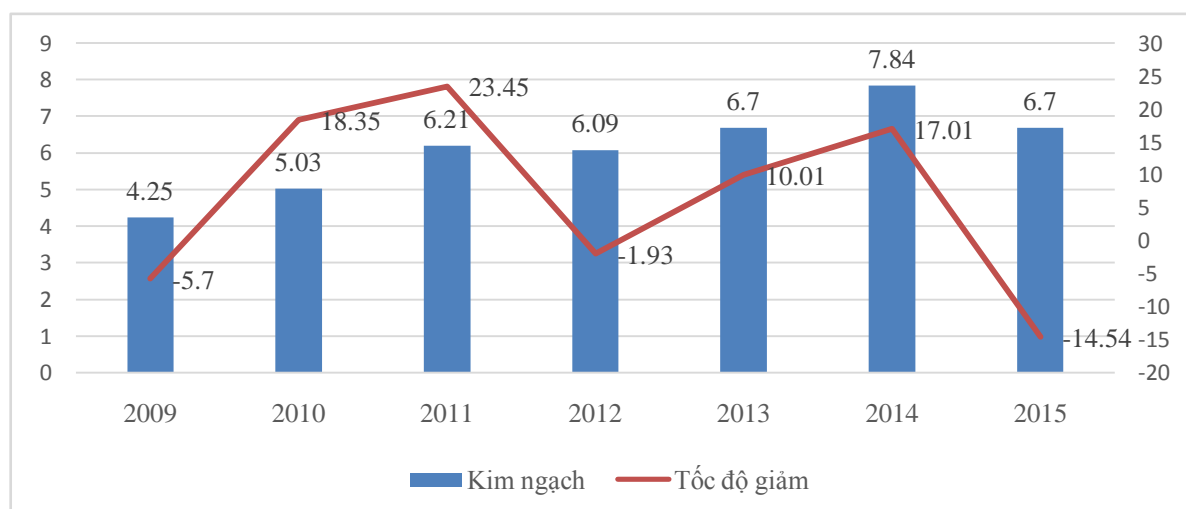
CHƯƠNG 2: NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN VIỆT NAM

2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam

2.1.1. Hệ thống các doanh nghiệp chế biến thủy sản

Thủy sản là ngành kinh tế mũi nhọn trong nền kinh tế quốc dân. Trong những năm qua, xuất khẩu thủy sản của Việt Nam liên tục đạt được mức kim ngạch khả quan (biểu đồ 2.1). Giai đoạn 2010-2014 ngành thủy sản đã đạt được tốc độ phát triển cao, ổn định và mức tăng tổng sản lượng thủy sản bình quân hàng năm trên 4%. Năm 2015, kim ngạch xuất khẩu thủy sản chiếm trên 1/5 tổng kim ngạch xuất khẩu nông, lâm- thủy sản. Cơ cấu sản phẩm thủy sản xuất khẩu rất phong phú, với các các mặt hàng thủy chủ lực là tôm, cá tra, cá ngừ, mực, bạch tuộc, nhuyễn thể 2 mảnh vỏ, chả cá, surimi, cua, ghẹ, các loại thủy sản đông lạnh và thủy sản khô khác.

Biểu đồ 2.1: Kim ngạch và tốc độ tăng giảm xuất khẩu thủy sản của Việt Nam giai đoạn 2010 - 2015



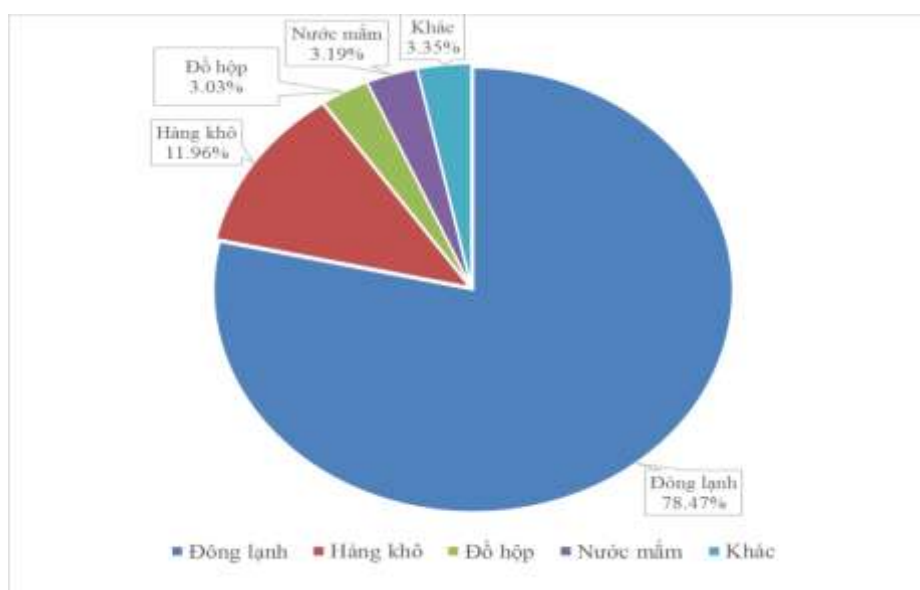
Nguồn: Tính toán từ số liệu Tổng cục Hải quan và VASEP qua các năm

Theo Viện Nghiên cứu Hải sản, hiện nay cả nước ta có 912 cơ sở CBTS quy mô lớn nhỏ khác nhau, sản xuất sản phẩm xuất khẩu và tiêu dùng nội địa. Trong đó có 627 cơ sở (bảng 2.1) đủ điều kiện đảm bảo an toàn thực phẩm được phép CBTS xuất khẩu vào các thị trường có yêu cầu chứng nhận chất lượng, an toàn thực phẩm của Cục Quản lý chất lượng nông lâm sản và thủy sản (NAFIQAD).

Bảng 2.1: Các cơ sở CBTS đủ tiêu chuẩn xuất khẩu của NAFIQAD năm 2015

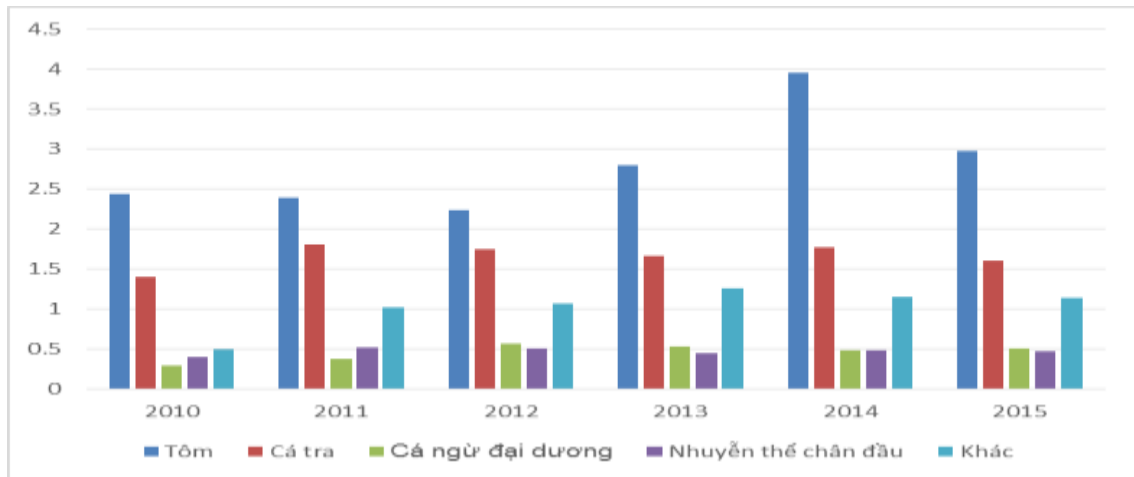
Loại hình DN	Đồng bằng sông Hồng	Bắc Trung Bộ và duyên hải miền Trung	Đông Nam Bộ	Đồng bằng sông Cửu Long	Tổng
- DN nhà nước	2	10	6	15	33
- Công ty cổ phần	10	46	60	157	273
- DN tư nhân	7	79	88	115	289
- DN 100% nước ngoài	0	9	8	15	32
Tổng	19	144	162	302	627

Nguồn: Cục Quản lý chất lượng nông lâm sản và thủy sản (2015)

**Hình 2.1: Loại sản phẩm thủy sản chế biến xuất khẩu năm 2015**

Nguồn: Cục Quản lý chất lượng nông lâm sản và thủy sản (2015)

Các cơ sở CBTS phân bố tập trung chủ yếu ở các tỉnh, thành phố vùng Bắc Trung bộ và duyên hải miền Trung, Đông Nam Bộ và Đồng bằng sông Cửu Long, nơi có lợi thế về nguồn nguyên liệu từ khai thác, nuôi trồng thủy sản với sản lượng lớn và ổn định. Theo NAFIQAD (2015), lĩnh vực CBTS đông lạnh đủ tiêu chuẩn xuất khẩu có số lượng lớn với 492 cơ sở, chiếm tỷ trọng lớn 78,49% tổng số lượng cơ sở xuất khẩu thủy sản hằng năm (bảng 2.1), với công suất cấp đông trung bình 7.870 tấn/ngày đêm. Vì vậy, tác giả đã giới hạn phạm vi nghiên cứu, khảo sát thực tế tại các DN CBTS đông lạnh xuất khẩu.

Biểu đồ 2.2: Kim ngạch xuất khẩu của các mặt hàng thủy sản giai đoạn 2010 - 2015**Đơn vị: tỷ USD**

Nguồn: Tính toán từ số liệu Tổng cục Hải quan và VASEP qua các năm

Sản phẩm của các DN CBTS chủ yếu phục vụ nhu cầu xuất khẩu (biểu đồ 2.2), trong đó mặt hàng tôm, cá và sản phẩm giá trị gia tăng khác chiếm tỷ trọng chủ yếu. Năm 2015, giá trị xuất khẩu đạt 6,57 tỷ USD, sản phẩm thủy sản được xuất khẩu sang 164 nước và vùng lãnh thổ, có 3 thị trường chính là EU, Mỹ và Nhật Bản chiếm trên 54% tỷ trọng. Tuy nhiên, các thị trường này có các yêu cầu khá khắt khe về sản phẩm CBTS nhập khẩu, đó là phải đạt tiêu chuẩn về mẫu mã, chất lượng, độ an toàn thực phẩm, hàm lượng chất dinh dưỡng và quan tâm tới tính bền vững cho môi trường và xã hội. Điều này có nghĩa sản phẩm CBTS tiêu thụ tại các thị trường này cần phải được đảm bảo giám sát và quản lý về mặt an toàn, chất lượng, các khía cạnh môi trường và xã hội của sản phẩm. Cụ thể, hàng thủy sản nhập khẩu vào Mỹ phải qua sự kiểm tra chặt chẽ của cục quản lý thực phẩm và dược phẩm Hoa Kỳ (FDA) theo các tiêu chuẩn HACCP. Chính vấn đề vệ sinh thực phẩm, ô nhiễm môi trường, bảo vệ sinh thái...là những lý do mà Mỹ thường đưa ra để hạn chế nhập khẩu. Hoặc tiêu chuẩn Global GAP có thể coi như một giấy thông hành cho hàng thủy sản Việt Nam thâm nhập thị trường các nước phát triển, đặc biệt là thị trường châu Âu. Hay sản phẩm CBTS nhập vào thị trường Nhật Bản phải có dấu JAS (Japan Agricultural Standards -Tiêu chuẩn các mặt hàng nông, lâm sản) do METI cấp. Tuy nhiên, thực tế trong thời gian qua, có nhiều lô hàng thủy sản Việt Nam bị các cơ quan kiểm soát chất lượng của Mỹ, EU và Nhật Bản cảnh báo là không đảm

bảo tiêu chuẩn an toàn vệ sinh thực phẩm như nhiễm vi sinh vật gây bệnh, hóa chất, kháng sinh có hại... Bên cạnh đó, quy định về bảo vệ môi trường và nguồn lợi được các nước phát triển áp dụng nhằm bảo vệ môi trường và buộc các nước xuất khẩu thủy sản có trách nhiệm đối với việc bảo vệ các loài thủy sản quý hiếm, bảo vệ nguồn tài nguyên. Theo đó, tất cả lô hàng thủy sản phải có chứng nhận về tính hợp pháp của sản phẩm, phải có chứng nhận tên tàu khai thác, vùng biển khai thác... mới được phép xuất khẩu vào các thị trường này.

Tóm lại, quá trình sản xuất và tiêu thụ các sản phẩm này chịu ảnh hưởng lớn bởi các quy định nghiêm ngặt từ chính quyền địa phương liên quan đến xử lý ô nhiễm và từ các nước nhập khẩu liên quan đến chất lượng sản phẩm, đặc biệt là yếu tố vệ sinh an toàn thực phẩm, yếu tố môi trường.

2.1.2. Đặc điểm sản phẩm và các tác động đến môi trường của hoạt động chế biến thủy sản ở Việt Nam

2.1.2.1. Đặc điểm sản phẩm chế biến thủy sản

CBTS là một bộ phận của ngành công nghiệp chế biến thực phẩm, do đó, sản phẩm CBTS mang đầy đủ những đặc điểm của sản phẩm ngành chế biến thực phẩm.

Đặc điểm sản phẩm CBTS là sản phẩm có tính khác biệt về nguyên liệu, kích cỡ và giá trị. Nguồn nguyên liệu để CBTS rất phong phú và đa dạng về chủng loại, từ các loại thủy sản tự nhiên cho đến các các loại thủy sản nuôi, nên các DN thuận lợi trong việc lựa chọn mặt hàng chế biến. Ngoài nguyên liệu chính là thủy sản, DN còn sử dụng các nguyên liệu phụ gia để gia tăng giá trị sử dụng và tính hấp dẫn của sản phẩm. Vì vậy, sản phẩm CBTS đa dạng về chất lượng và chủng loại. Danh mục sản phẩm luôn thay đổi do sự thay đổi về nhu cầu tiêu dùng của con người hoặc về yêu cầu dinh dưỡng của sản phẩm hoặc một số thành phần trong nguyên liệu. Chính sự đa dạng của các mặt hàng CBTS đã dẫn đến định mức sản phẩm sản xuất có sự khác nhau tùy thuộc vào loại, kích cỡ nguyên liệu.

Cấu trúc sản phẩm quyết định đến đối tượng chịu chi phí, cấu trúc chi phí, phương pháp tập hợp chi phí, phương pháp phân bổ chi phí, thông tin chi phí, các trung tâm trách nhiệm. Cấu trúc sản phẩm khác nhau dẫn đến các đối tượng chịu chi phí khác nhau và các phương pháp xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí

cũng khác nhau. Nếu số lượng mặt hàng lớn và có sự khác biệt nhau về chi phí đầu vào, phương thức sản xuất sẽ dẫn đến số lượng và nội dung báo cáo chi phí sẽ khác biệt hơn so với các DN có cấu trúc mặt hàng giản đơn. Chính vì vậy, kế toán chi phí cần theo dõi khác nhau cho các cơ cấu sản phẩm khác nhau.

Đồng thời, nguyên liệu thủy sản là các động vật sống dễ bị biến chất, phân hủy sau khi khai thác hoặc thu hoạch. Điều này ảnh hưởng lớn đến tình hình sản xuất sản phẩm, chất lượng, giá thành sản phẩm, chi phí liên quan đến môi trường như chi phí thu gom, chi phí xử lý nguyên liệu hỏng, không đảm bảo chất lượng cũng như lợi nhuận của DN.

Bên cạnh đó, quá trình chế biến sản phẩm thủy sản phát sinh CPMT có thể nhận diện ngay được như chi phí nguyên liệu sạch, chi phí khi sử dụng công nghệ chế biến sạch, chi phí xử lý và làm sạch môi trường, chi phí để đạt các chứng nhận, tiêu chuẩn về môi trường đối với sản phẩm, chi phí bảo vệ môi trường như thuế, phí, lệ phí bảo vệ môi trường, ủng hộ các hoạt động vì môi trường...và cả những khoản CPMT tiềm ẩn, khó có thể nhận diện như chi phí nguyên liệu, nước và năng lượng lãng phí, không tạo ra thành phẩm, chi phí khắc phục, bồi thường thiệt liên quan đến môi trường...Như vậy, CPMT là một yếu tố quan trọng cấu thành nên giá thành sản phẩm.

Ngoài ra, hoạt động sản xuất và tiêu thụ sản phẩm CBTS chịu ảnh hưởng về biến động của giá nguyên liệu, hay từ nuôi trồng, khai thác thủy sản, cũng như ảnh hưởng của thời tiết, dịch bệnh và mùa vụ.

2.1.2.2. Các tác động đến môi trường và hiện trạng môi trường sản xuất của các doanh nghiệp chế biến thủy sản

a. Những tác động đến môi trường của hoạt động CBTS

Hiện nay tốc độ phát triển kinh tế tương đối cao một phần là nhờ vào tiềm năng trong nuôi trồng, đánh bắt và CBTS. Tiềm năng kinh tế đã và đang đóng góp vào sự tăng trưởng chung của cả nước. Tuy nhiên, nước ta đang phải đối mặt với tình trạng ô nhiễm môi trường, bởi sự hình thành các cơ sở chế biến thủy hải sản. Đây là thực trạng đáng báo động trong nhiều năm qua đối với các địa phương có thế mạnh trong ngành này mà chưa tìm ra biện pháp khắc phục hiệu quả.

Trong cơ cấu các mặt hàng CBTS, mặt hàng đông lạnh có mức độ tác động đến môi trường là nhiều nhất, chất thải phát sinh qua từng công đoạn sản xuất tại các DN CBTS như sau:

- Thủy hải sản (Tôm, mực, cá,...) sau khi được vận chuyển về nhà máy sẽ được rửa sơ bộ nhằm loại bỏ đất cát, chất nhờn, máu, vảy,... và loại bỏ nguyên liệu không đảm bảo yêu cầu chế biến. Lượng nước sử dụng cho công đoạn này tương đối nhiều, chiếm 15% lượng nước CBTS. Đặc điểm của loại nước thải này có hàm lượng chất hữu cơ cao, tổng chất rắn lơ lửng trong nước (TSS) nhiều, có màu, mùi (Quy chuẩn kỹ thuật quốc gia về nước thải CBTS – QCVN 11-MT: 20015/BTNMT).

- Nguyên liệu sau rửa 1 sẽ được chuyển sang khu vực chế biến, tùy vào mỗi loại nguyên liệu và yêu cầu về chủng loại, hình dáng, chất lượng sản phẩm mà có từng phương pháp chế biến riêng. Nhìn chung, khâu này phát sinh chất thải rắn, là những phế phẩm tách ra từ nguyên liệu ban đầu, những bộ phận cần thiết của thủy sản sẽ được giữ lại, những phần còn lại sẽ bị loại bỏ. Tỷ lệ loại bỏ so với thành phẩm sơ chế tùy thuộc vào loại, kích cỡ nguyên liệu và sản phẩm chế biến. Lượng nước sử dụng cho khâu này chiếm khoảng 7% lượng nước sử dụng để CBTS, hầu hết phát sinh từ nước rửa nguyên liệu khi chế biến, nước tan từ đá lạnh dùng để bảo quản nguyên liệu trong khi gia công và nước vệ sinh khu vực chế biến nên hàm lượng chất hữu cơ và TSS trong nước thải cao.

- Nguyên liệu sau khi được chế biến sẽ được rửa lại nhằm làm sạch sản phẩm trước khi bảo quản. Lượng nước sử dụng cho khâu này chiếm khoảng 10% lượng nước sử dụng để CBTS. Đặc điểm của nước thải khâu này là có nồng độ chất hữu cơ và TSS thấp hơn nhiều so với khâu rửa 1 vì yêu cầu về chất lượng sản phẩm. Lượng nước này có thể được sử dụng lại ở khâu 1.

- Sau khi rửa, nguyên liệu sẽ được cấp đông, tẩm ướp muối, chất khử trùng,... nhằm loại trừ vi khuẩn và vi sinh vật gây bệnh, đồng thời giúp nguyên liệu được giữ lâu hơn. Khâu này cần năng lượng để chạy máy cấp đông, nước sạch và hóa chất (chlorine, muối,...) do đó phát sinh nước thải có nồng độ muối cao, nhiệt độ thấp, nồng độ chlorine cao. Lượng nước sử dụng cho khâu này chiếm 70-80% lượng

nước CBTS. Ngoài ra đối với một số loại máy cấp đông cũ, còn có khả năng phát sinh, rò rỉ khí CFC, NH₃.

Như vậy, qua quá trình chế biến, nước thải phát sinh chủ yếu từ các khâu làm lạnh sản phẩm (từ kho lạnh, nước từ đá ướp nguyên liệu, ướp sản phẩm sơ chế,...) và nước dùng trong quá trình rửa sạch và sơ chế nguyên liệu. Mức độ ô nhiễm của các giai đoạn này có thể chia làm 2 loại: a) có tiếp xúc trực tiếp với nguyên liệu; b) không tiếp xúc trực tiếp với nguyên liệu (trao đổi nhiệt, làm lạnh, bảo quản,...). Trong nước thải chứa chủ yếu các mảnh thịt vụn, ruột các loại thủy sản, vảy cá, mỡ cá..., do đó nguồn nước thải thường xuyên có mùi hôi tanh. Đối với chất thải rắn, hầu hết phát sinh chủ yếu ở khâu sơ chế nguyên liệu, gồm các loại bao bì hỏng, đầu, vỏ, xương, nội tạng, vảy...

Trong quá trình sản xuất, có rất nhiều nguyên nhân gây ra chất thải, có thể liên quan đến một số lý do sau: Quản lý nội vi, nhận thức; lựa chọn và chất lượng của NVL đầu vào; kiểm soát qui trình sản xuất; thiết bị sử dụng cho sản xuất; công nghệ dùng cho sản xuất; đặc tính sản phẩm; nguyên liệu, sản phẩm trung gian, thành phẩm bị lãng phí; sử dụng năng lượng không hiệu quả; sai sót trong quản lý.

Ngoài ra, hoạt động của các DN CBTS còn phát sinh chất thải sinh hoạt chủ yếu là do hoạt động ăn uống của công nhân; phát sinh tiếng ồn, độ rung chủ yếu từ hoạt động của các máy cấp đông, máy sản xuất nước đá cây, máy phát điện, phương tiện vận chuyển...

b. Hiện trạng môi trường sản xuất của các doanh nghiệp chế biến thủy sản

Sự phát triển nhanh chóng của ngành chế biến cũng kéo theo những bất cập trong các lĩnh vực phụ trợ khác, trong đó có quản lý và xử lý chất thải sau chế biến.

Các thành phần chính gây ô nhiễm môi trường từ CBTS gồm phế liệu và chất thải rắn; chất thải lỏng; khí thải và mùi trong chế biến; môi chất lạnh và nhiều chất thải nguy hại khác. Đáng kể nhất là phế liệu, chất thải rắn và chất thải lỏng như đầu, xương, da, vảy, vẩy, vỏ tôm.... Những phế liệu dễ lên men thối rửa và phân hủy. Các chất thải này có khả năng làm xuống cấp nghiêm trọng chất lượng môi trường.

Theo báo cáo thực trạng môi trường cơ sở CBTS (2012), các yếu tố môi trường cơ bản trong CBTS Việt Nam bao gồm phế liệu và chất thải rắn, chất thải

lông, chất thải mùi trong CBTS. Thực tế cho thấy, cứ sản xuất 1 tấn sản phẩm đông lạnh xuất khẩu, tôm thịt sẽ thải ra môi trường 0,75 tấn phế thải, cá phi lê thì cho 1,8 tấn, nhuyễn thể chân đầu cho 0,45 tấn, nhuyễn thể hai mảnh vỏ là 8 tấn. Tỷ lệ chất thải của mỗi nhà máy là khác nhau do phụ thuộc vào mặt hàng chế biến. Hiện nay, hầu hết phế liệu được thu gom và tận dụng để sản xuất các sản phẩm phụ như bột cá, dầu cá, chitin, chitosan và thức ăn chăn nuôi,... Do vậy, phế liệu trong cơ sở CBTS chỉ có ảnh hưởng hạn chế đến môi trường nhưng lại là nguồn thu đáng kể cho các cơ sở đó.

Chất thải sinh hoạt trong DN chế biến thủy sản do hoạt động của công nhân viên thải ra với trung bình hàng ngày 0,5 - 1 kg người/ngày. Thành phần trung bình: Thực phẩm khoảng 79,17%, giấy khoảng 5,18%, ni lông, nhựa khoảng 6,84%, kim loại khoảng 1,05%... chủ yếu là các thành phần hữu cơ dễ phân hủy. Do đó có thể gây các tác động đến môi trường và nhiễm vi sinh trong quá trình phân hủy tạo ra . Nguồn thải này cần được thu gom , quản lý và xử lý đáp ứng yêu cầu vệ sinh môi trường trong quá trình canh tác nuôi trồng và chế biến thủy sản.

Chất thải nguy hại như thùng đựng hóa chất các loại (thuốc khử trùng Chlorine, hóa chất cơ bản, chế phẩm hóa học), các loại dầu nhớt cặn (nhớt thải, dầu cặn máy biến thế thải , POPS...), bóng đèn huỳnh quang thải , giẻ lau máy dính dầu thải, cặn dầu nhiễm hoá chất... phải được thu gom và xử lý theo quy định tại Thông tư số 12/2011/TT-BTNMT ngày 14/4/2011 quy định về quản lý chất thải nguy hại.

Lượng chất thải lỏng trong CBTS được coi là vấn đề nghiêm trọng nhất. Nước thải trong ngành CBTS là nguồn nước thải từ nước rửa nguyên liệu , sơ chế nguyên liệu, chế biến sản phẩm , các chất tẩy rửa và khử trùng trong vệ sinh nhà xưởng , thiết bị chế biến với thành phần như sau : BOD5 khoảng 800 - 2.000mg/l, có lúc đạt đến 4.500mg/l. COD khoảng 1.000 - 2.500mg/l, có lúc đạt đến 5.000mg/l, chất rắn lơ lửng (SS) khoảng 300 - 600mg/l, nitơ tổng số (Nt) khoảng 100 - 150mg/l, photpho tổng số (Pt) khoảng 20-50mg/l, đặc biệt vi sinh Coliforms thường lớn hơn 1.105 MPN/100ml, với lưu lượng nước thải tính trên một đơn vị sản phẩm cũng khá lớn, thường từ 30 – 80m³ nước thải/tấn thành phẩm (Lâm Minh Triết và ctv., 2004).

Trong quá trình CBTS, sự khác biệt trong nguyên liệu thô và sản phẩm cuối liên quan đến sự khác nhau trong quá trình sản xuất, dẫn đến tiêu thụ nước khác nhau (cá da trơn: 5-7 m³/tấn sản phẩm; tôm đông lạnh: 4-6 m³/tấn sản phẩm; surimi: 20-25 m³/tấn sản phẩm; thủy sản đông lạnh hỗn hợp: 4-6 m³/tấn sản phẩm). Mức độ ô nhiễm của nước thải từ quá trình CBTS thay đổi rất lớn phụ thuộc vào nguyên liệu thô (tôm, cá, cá mực, bạch tuộc, cua, nghêu, sò), sản phẩm, thay đổi theo mùa vụ, và thậm chí ngay trong ngày làm việc. Thành phần nước thải của một số loại hình CBTS được trình bày trong bảng 2.2.

Bảng 2.2: Kết quả phân tích chất lượng nước thải CBTS

Chỉ tiêu	Đơn vị	Nồng độ			QCVN 11- MT:2015/BT NMT, cột B
		Tôm đông lạnh	Cá da trơn đông lạnh (tra – basa)	Thủy sản đông lạnh hỗn hợp	
pH	-	6,5 – 9	6,5 – 7	5,5 – 9	5,5 – 9
TSS	mg/l	100 – 300	500 – 1.200	50 – 194	100
COD	mg/l	800 – 2.000	800 – 2.500	694 – 2.070	150
BOD ₅ ở 20 ⁰ C	mg/l	500 – 1.500	500 – 1.500	391 – 1.539	50
Nitơ _{tổng}	mg/l	50 – 200	100 – 300	30 – 100	60
Photpho _{tổng}	mg/l	10 – 120	50 – 100	3 – 50	20
Dầu và mỡ	mg/l	-	250 - 830	2.4 – 100	20

Nguồn: Tổng cục Môi trường (năm 2015)

Số liệu trên cho thấy thành phần nước thải phát sinh từ chế biến thủy sản có nồng độ COD, BOD₅, chất rắn lơ lửng, tổng nitơ và photpho cao. Nước thải có khả năng phân thủy sinh học cao thể hiện qua tỉ lệ BOD/COD, tỷ lệ này thường dao động từ 0,6 đến 0,9. Đặc biệt đối với nước thải phát sinh từ chế biến cá da trơn có nồng độ dầu và mỡ rất cao từ 250 đến 830 mg/L. Nồng độ photpho trong nước thải chế biến tôm rất cao có thể lên đến trên 120 mg/L. Nước thải từ các nhà máy CBTS có các chỉ số ô nhiễm cao hơn rất nhiều so với tiêu chuẩn nước thải công nghiệp loại B (TCVN-2005), như BOD vượt từ 10-30 lần, COD từ 9-19 lần, nitơ tổng có nơi cao gấp 9 lần. Kết quả phân tích nước thải của cơ sở CBTS về các chỉ tiêu theo

QCVN 11:2008 cho thấy, tất cả các cơ sở chế biến nước mắm đều đạt 100%, các loại hình chế biến như đông lạnh, hàng khô có tỷ lệ ô nhiễm trên các chỉ tiêu.

Nước thải CBTS gây ra ô nhiễm môi trường nghiêm trọng nếu không được xử lý. Để đánh giá thực trạng môi trường nước ở các cơ sở CBTS, Viện Nghiên cứu Hải sản năm 2011 đã điều tra trực tiếp 402 cơ sở quy mô công nghiệp ở 34 tỉnh và thành phố trong cả nước. Kết quả cho thấy đã có 338 DN, chiếm tỷ lệ trên 84% cơ sở, có HTXLNT, chủ yếu được xây dựng trong giai đoạn 2001-2010. Trong năm 2011 có 27 DN xây mới HTXLNT. Nhưng do phần lớn các cơ sở được xây dựng trước khi Luật Bảo vệ môi trường ra đời, điều kiện tài chính hạn hẹp, trong khi công nghệ và thiết bị xử lý lại đắt tiền do chi phí đầu tư xử lý nước thải lớn (bình quân 1m³ xử lý nước thải, DN phải tốn từ 8 đến 12 triệu đồng; chi phí vận hành cho 1m³ nước thải tốn khoảng 2.500 đến 4.500 đồng) nên có một số DN ngại đầu tư dẫn đến tình trạng xả nước thải là tăng áp lực ô nhiễm môi trường hiện nay; đồng thời, do công tác tư vấn, quản lý môi trường chưa làm tốt, chưa nghiêm. Mặt khác, do chi phí xử lý nước thải lớn và chi phí này lại không mang lại lợi nhuận trực tiếp, nên còn nhiều cơ sở CBTS chưa thực sự tuân thủ các quy định về xử lý nước thải, gây ô nhiễm môi trường cục bộ khi thiếu sự kiểm tra, giám sát của các cơ quan chức năng.

Ngoài nước thải, còn có khí thải từ các hệ thống lò hơi, máy phát điện, lò sấy, môi chất lạnh rò rỉ từ hệ thống lạnh của nhà máy... chứa các thành phần độc hại CO, CO₂, NO₂, SO₂, với lưu lượng, thành phần thải khác nhau. Bên cạnh đó, trong CBTS còn tạo ra mùi hôi do phân hủy chất hữu cơ như H₂S, NH₃, CH₃SH, dung môi hữu cơ bay hơi, chất khử trùng phát sinh ở các công đoạn chế biến.

Theo số liệu khảo sát, 75/75 DN CBTS đang áp dụng các văn bản quy định về quản lý môi trường chủ yếu là Luật Bảo vệ môi trường (2005), các Nghị định quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Bảo vệ môi trường như Nghị định 80/2006, Nghị định 21/2008, Thông tư 05/08/TT-BTNMT Hướng dẫn về đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường và cam kết bảo vệ môi trường, Nghị định 29/11/NĐ-CP Quy định về đánh giá môi trường chiến lược, đánh giá tác động môi trường, cam kết bảo vệ môi trường và các văn bản của địa phương... Đến nay, đã có trên 53,3% DN áp dụng “SXSH” và một số đang trong

bước đầu triển khai biện pháp này. Việc áp dụng tiêu chuẩn ISO 14001 về môi trường của các DN còn rất thấp, chỉ đạt 6,7% số DN chế biến và tiêu chuẩn về khí thải cũng chưa cao. Tuy nhiên, số lượng DN đang xây dựng và chuẩn bị áp dụng hệ thống quản lý môi trường theo tiêu chuẩn ISO 14001 là rất cao 81,3%.

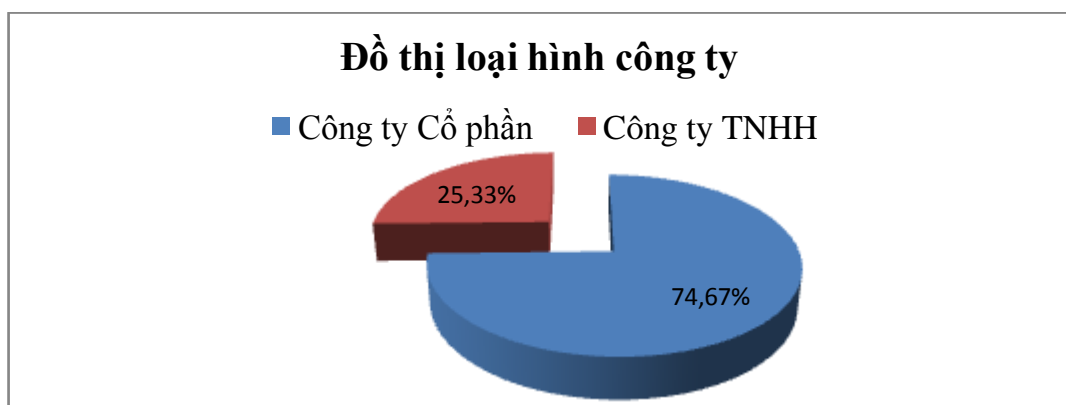
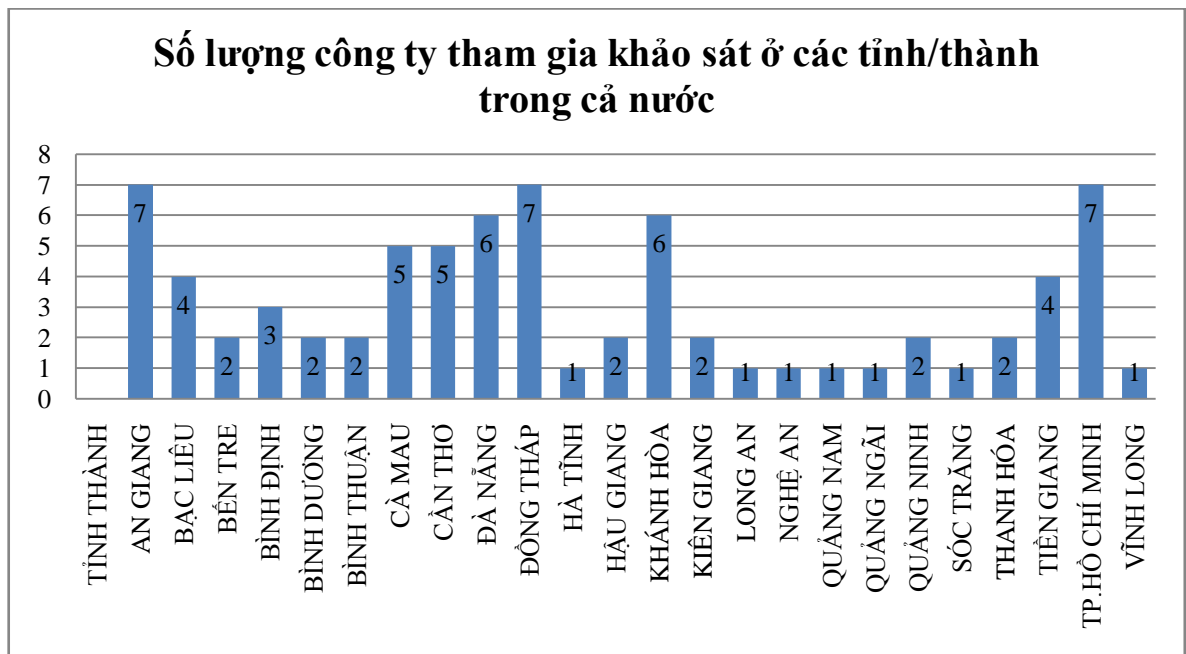
2.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức bộ máy kế toán của các doanh nghiệp chế biến thủy sản

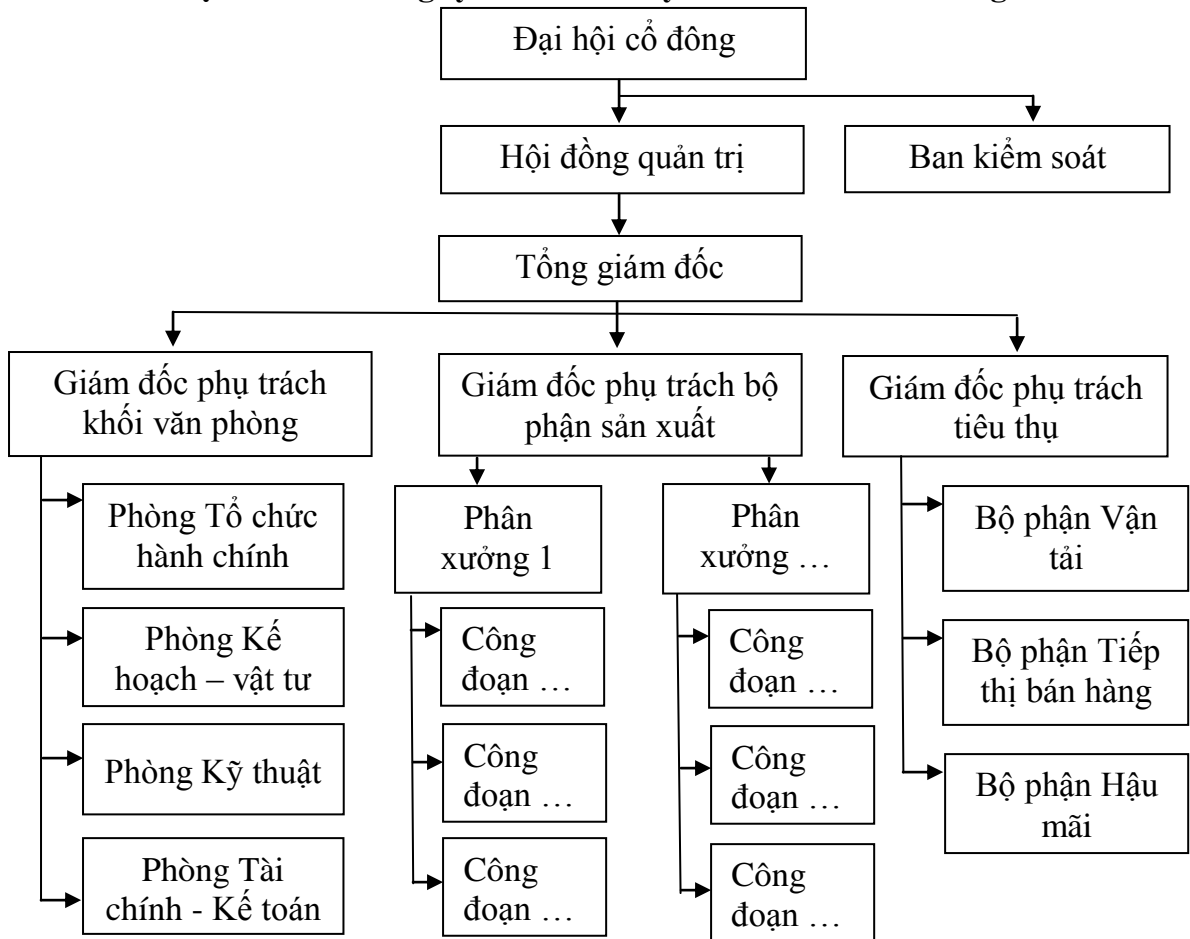
2.1.3.1. Đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức hoạt động chế biến thủy sản

a. Đặc điểm tổ chức quản lý

Trong 75 DN CBTS được khảo sát, có 56 công ty cổ phần chiếm 74,67%, 19 công ty TNHH chiếm 25,33% (trong đó có 7 công ty có 100% vốn đầu tư nước ngoài). Các DN khảo sát phân bố trên 24 tỉnh/thành phố trong cả nước.

Biểu đồ 2.3: Phân bố số lượng công ty khảo sát ở các tỉnh/thành phố



Hình 2.2: Loại hình các công ty chế biến thủy sản xuất khẩu tham gia khảo sát**Sơ đồ 2.1: Tổ chức quản lý trong các công ty cổ phần CBTS**

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Tổ chức quản lý trong công ty cổ phần, khái quát qua sơ đồ 2.1. Đối với công ty TNHH, có một số ít DN thành lập Hội đồng thành viên hoặc sẽ thành lập trong tương lai theo chiến lược phát triển của công ty. Cả hai loại hình công ty cổ phần và TNHH đa phần đều có Ban kiểm soát.

Về tổ chức quản lý SXKD, căn cứ vào quy trình công nghệ sản xuất tương ứng với loại sản phẩm CBTS, bộ phận sản xuất quản lý trực tiếp từng phân xưởng từ khâu tiếp nhận nguyên liệu để chế biến đến khâu đóng gói nhập kho thành phẩm.

b. Đặc điểm tổ chức hoạt động chế biến thủy sản

Trong công nghiệp CBTS, từ một loại nguyên liệu ban đầu, bằng các quy trình công nghệ chế biến khác nhau, hoặc với cùng một quy trình công nghệ có thể sử dụng nhiều loại nguyên liệu để chế biến ra nhiều loại sản phẩm có giá trị sử dụng

khác nhau và CPMT phát sinh tùy thuộc vào loại nguyên liệu, sản phẩm chế biến và tổ chức các khâu của quy trình chế biến.

Trong quá trình CBTS, nguyên liệu với đặc điểm không chỉ thay đổi về hình dáng bên ngoài mà còn thay đổi cả thành phần các chất dinh dưỡng bên trong. Và chính đặc tính mau hỏng của nguyên liệu nên công tác tổ chức quá trình sản xuất phải đảm bảo gắn kết, liên hoàn giữa các khâu khai thác, thu mua, vận chuyển, bảo quản và chế biến, đảm bảo chuyên môn hóa cho từng công đoạn, kết hợp nhịp nhàng giữa các giai đoạn trong quá trình chế biến nhằm giảm tổn thất nguyên liệu, hạn chế phát sinh phế liệu, phế phẩm và giảm thiểu CPMT.

Một đặc điểm cơ bản là các cơ sở sản xuất và CBTS có thể đơn giản hoặc phức tạp hơn ở một số công đoạn nhưng nhìn chung vẫn giống nhau về công nghệ sản xuất. Tất cả các nguyên liệu sau khi được tiếp nhận đều qua công đoạn rửa sơ bộ để loại bỏ các tạp chất bám bên ngoài và đưa vào các phân xưởng chế biến. Các DN CBTS lớn chủ yếu tập trung chế biến các mặt hàng tôm đông lạnh, cá tra và basa fillet đông lạnh, sản phẩm gia tăng như surimi.

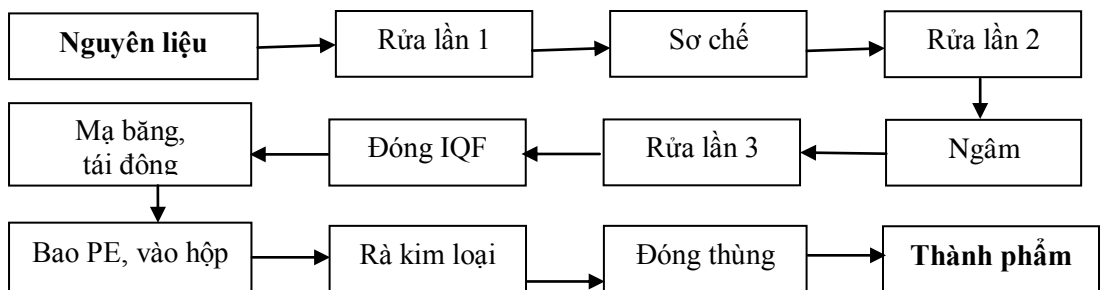
Đặc điểm của các giai đoạn chế biến là luôn thải ra môi trường nước thải, chất thải rắn, chất thải hữu cơ (các bộ phận của nguyên liệu thải loại) và cả năng lượng nên CPMT luôn tồn tại trong từng giai đoạn. Trong đó, nước thải sản xuất chiếm 85-90% tổng lượng nước thải, và chủ yếu từ các công đoạn rửa nguyên liệu, chế biến, hoàn tất sản phẩm, vệ sinh nhà xưởng và dụng cụ, thiết bị, nước thải sinh hoạt. Với đặc điểm ảnh hưởng lớn đến môi trường này, các DN CBTS đã phải tăng cường kiểm soát và quản lý tốt môi trường, hạch toán các chi phí liên quan đến môi trường, quản lý tốt các khâu nhằm xác định đúng và đầy đủ CPMT trong giá thành sản phẩm, hạn chế vi phạm các quy định về môi trường dẫn đến việc bị xử phạt, mất uy tín trong kinh doanh, mất thị trường tiêu thụ và nguy cơ đóng cửa DN.

Hầu hết các loại sản phẩm thủy sản được dùng làm thực phẩm và có ảnh hưởng trực tiếp đến sức khỏe người tiêu dùng. Trong điều kiện hiện nay, vấn đề vệ sinh an toàn thực phẩm ngày càng được quan tâm nhiều hơn do mức sống của người dân ngày càng cao trong khi các điều kiện sống về môi trường ngày càng bị ô nhiễm. Do vậy, các máy móc thiết bị, phương tiện, dụng cụ chế biến và quy trình

công nghệ chế biến luôn hướng đến việc đảm bảo yêu cầu vệ sinh và an toàn thực phẩm chế biến. Các DN quan tâm, tổ chức sản xuất theo đúng các tiêu chuẩn về an toàn thực phẩm và đảm bảo yếu tố môi trường theo luật định. Và yếu tố CPMT phụ thuộc chủ yếu vào việc lựa chọn quy trình công nghệ chế biến của DN.

Một số quy trình chế biến các sản phẩm đông lạnh được trình bày dưới đây.

Quy trình công nghệ chế biến tôm đông lạnh



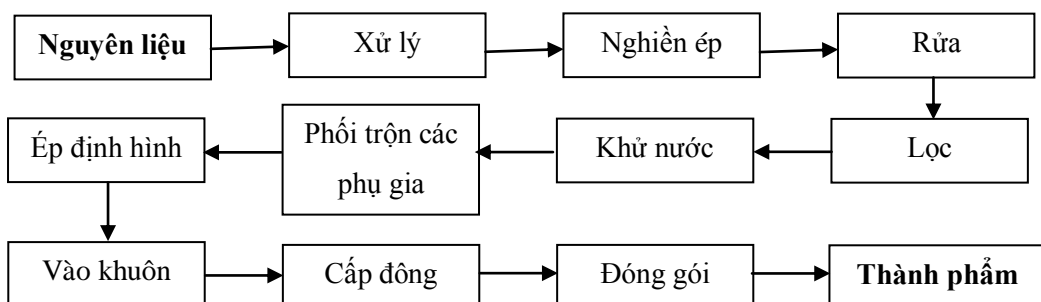
Sơ đồ 2.2: Quy trình tổng quát chế biến tôm đông lạnh

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Đối với quy trình chế biến tôm công đoạn rửa tôm và ngâm tôm tạo ra nước dịch tôm và nước thải có thành phần và nồng độ các chất ô nhiễm cao. Trong quá trình chế biến tôm, một số DN sử dụng dung dịch tripolyphosphat để ngâm tôm và sau đó dung dịch này được thải bỏ nên nước thải thường có nồng độ photpho cao. Ngoài ra, theo yêu cầu sản xuất quá trình vệ sinh thiết bị và khu vực sản xuất cũng phát sinh một lượng lớn nước thải chứa các chất khử trùng. Riêng quá trình lột vỏ, ngắt đầu tôm tạo nên một lượng chất thải rắn lớn, có kích thước nhỏ, khó thu gom.

Quy trình công nghệ chế biến Surimi

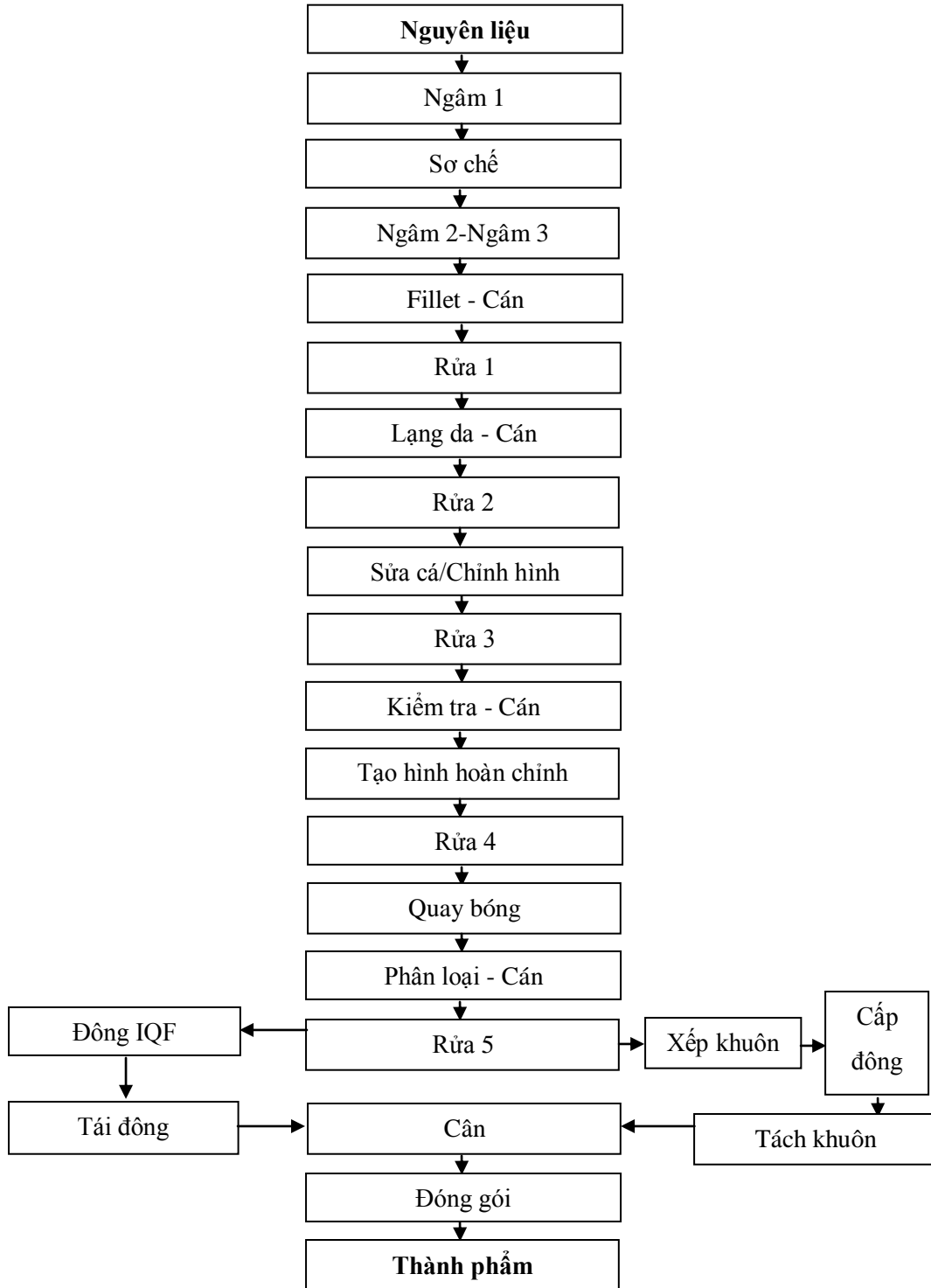
Surimi còn được gọi là chả cá, được chế biến qua nhiều công đoạn rửa, nghiền và định hình lại cấu trúc. Quy trình chế biến surimi như sau:



Sơ đồ 2.3: Quy trình tổng quát chế biến surimi

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Quy trình công nghệ chế biến cá tra và basa fillet đông lạnh



Sơ đồ 2.4: Quy trình tổng quát chế biến cá tra và basa fillet đông lạnh

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Quy trình sản xuất gồm nhiều công đoạn khác nhau nên chất thải hữu cơ, chất thải rắn và nước thải phát sinh trong quá trình sản xuất rất lớn. Tiếp nhận nguyên liệu

từ khâu thu mua sau khi đã rửa và tuyển chọn sơ bộ, cá được cắt đầu, bỏ vây, mang, nội tạng và được rửa nhiều lần nữa. Nguyên liệu sau khi rửa sẽ được muối đá sau đó được phân cỡ và xác định đúng trọng lượng, sắp xếp vào khuôn và đóng gói. Sản phẩm sau khi đóng gói theo băng chuyền chuyên qua khu vực cấp đông và bảo quản.

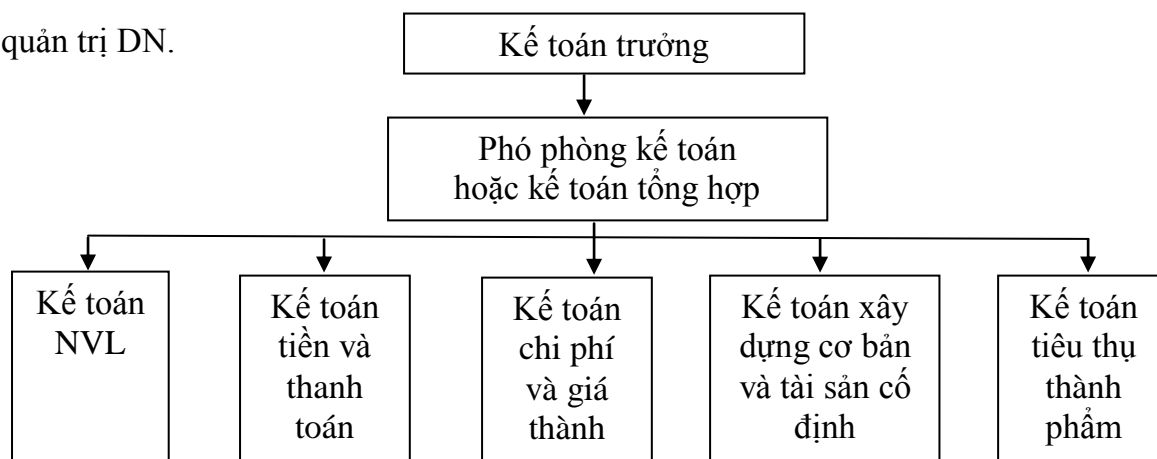
Qua khảo sát, đa phần các DN CBTS chưa đầu tư nhiều vào công nghệ để sản xuất các sản phẩm có giá trị gia tăng cao mà chủ yếu chế biến các mặt hàng đông lạnh nguyên con hoặc cắt lát nên phần chi phí cho NVL vẫn còn khá cao. Đối với các DN CBTS, chi phí NVL còn chiếm khá cao (Công ty cổ phần chế biến thủy sản và xuất khẩu Cà Mau là 72,1% tổng chi phí sản xuất, Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Cửu Long là 70% và Công ty cổ phần Nha Trang Seafoods - F17 là 65,8%), chi phí KHMáy móc chế biến thấp (Công ty cổ phần chế biến thủy sản và xuất khẩu Cà Mau là 1.91% tổng chi phí sản xuất, Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Cửu Long là 2.58% và Công ty cổ phần Nha Trang Seafoods - F17 là 1,37%).

Khảo sát quy trình chế biến tôm thẻ lột PD đông block, các thông số kỹ thuật chế biến, yêu cầu về nguồn nguyên liệu và tìm hiểu các thiết bị sản xuất tại các DN CBTS cho thấy tôm cỡ 21-25 có định mức nguyên liệu là 1,3101 cỡ 21-25 và cỡ 41-50 là 1,7232; cá tra và basa fillet có định mức nguyên liệu là 1,5-1,7. Nguyên liệu hao hụt qua các công đoạn chế biến và hao hụt nguyên liệu lớn nhất là ở công đoạn lột đầu. Phần lớn hao hụt nguyên liệu phụ thuộc vào kích cỡ nguyên liệu, từ đó DN thường chọn nguyên liệu cỡ lớn phù hợp với quy trình công nghệ, hạn chế đến mức nhỏ nhất về định mức nhằm giảm chi phí và hạ giá thành sản phẩm.

2.1.3.2. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Xuất phát từ đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý và quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm của các DN CBTS, bộ máy quản lý theo mô hình trực tuyến chức năng và toàn bộ hoạt động sản xuất CBTS được tập trung tại nhà máy hoặc các phân xưởng chế biến của DN, nên thực tế khảo sát 75 DN CBTS (phụ lục 2), có 100% DN áp dụng tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung. Theo hình thức tập trung này, bộ máy kế toán được tổ chức tập trung tại phòng kế toán của DN, điển hình theo sơ đồ 2.5, thực hiện toàn bộ các công việc kế toán của DN từ tiếp nhận, kiểm tra xử lý chứng từ, ghi sổ kế toán, kiểm tra kế toán, lập báo cáo tài chính, tổ chức

bảo quản, lưu trữ hồ sơ, chứng từ kế toán và cung cấp thông tin kinh tế cho nhà quản trị DN.



Sơ đồ 2.5: Tổ chức bộ máy kế toán trong các DN CBTS

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Trong các DN CBTS, đứng đầu phòng kế toán là kế toán trưởng chịu trách nhiệm trước Ban giám đốc về công tác kế toán của đơn vị. Kế toán trưởng trực tiếp điều hành hoạt động của phòng kế toán theo đúng quy định của nhà nước và nội quy của DN, chịu trách nhiệm cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN, cung cấp thông tin cho các nhà quản trị DN và đưa ra ý kiến tham mưu đề xuất các giải pháp nhằm giúp hoạt động SXKD của DN.

Phó phòng kế toán/kế toán tổng hợp thực hiện quản lý về mặt kế toán các nghiệp vụ phát sinh, đối chiếu, kiểm tra giữa sổ kế toán và thực tế của các phần hành kế toán khác; tham gia lập dự toán ngân sách cho DN; lập báo cáo thuế và thống kê theo quy định và các nhiệm vụ khác theo yêu cầu của kế toán trưởng.

Các kế toán viên chịu sự quản lý trực tiếp của kế toán trưởng và phó phòng kế toán/kế toán tổng hợp, thực hiện các phần hành kế toán cụ thể được giao. Trong đó, kế toán chi phí và giá thành sản phẩm thực hiện ghi chép, tổng hợp mọi phát sinh trong hoạt động sản xuất của DN trên cơ sở các sổ chi tiết và các báo cáo kế toán. Hàng tháng ghi chép vào sổ cái, lập báo cáo kế toán và báo cáo quản trị thuộc phạm vi chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

Ngoài ra tại các nhà máy hoặc phân xưởng còn có nhân viên thống kê, thực hiện thu thập thông tin ban đầu, sau đó toàn bộ chứng từ được tập hợp, chuyển về phòng kế toán để thực hiện phân loại, tổng hợp, ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

Kết quả khảo sát về chính sách kế toán các DN CBTS đang áp dụng, theo Thuyết minh báo cáo tài chính của DN có một số nội dung chính như sau:

- Kỳ kế toán năm: Bắt đầu từ ngày 01/01 đến hết ngày 31/12 cùng năm.
- Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán: Nội tệ Việt Nam đồng. Đối với các giao dịch phát sinh có liên quan đến ngoại tệ, kế toán quy đổi ra đồng nội tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế trong ngày phát sinh.
- Chế độ kế toán: 68DN CBTS áp dụng Thông tư 200/2014/TT-BTC Hướng dẫn chế độ kế toán DN của Bộ Tài chính ban hành ngày 22/12/2014 và 7 DN áp dụng Quyết định 48/2006/QĐ-BTC Chế độ kế toán DN vừa và nhỏ ban hành ngày 14/9/2006 (hiện nay được thay thế bằng thông tư 133/2016/TT-BTC Hướng dẫn chế độ kế toán DN vừa và nhỏ của Bộ Tài chính ban hành ngày 26/8/2016).
- Hình thức kế toán: 67/75 DN (chiếm 89,3%) sử dụng phần mềm kế toán.
- Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho theo giá gốc, 94,7 % DN đánh giá trị giá hàng tồn kho theo phương pháp bình quân gia quyền cả kỳ dự trữ và 5,3% áp dụng phương pháp thực tế đích danh, có 69/75 DN (chiếm khoảng 92%) sử dụng hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, còn lại 8% DN áp dụng theo phương pháp kiểm kê định kỳ.
- Phương pháp KH tài sản cố định: 100% DN khảo sát được tính KH theo phương pháp đường thẳng và thời gian KH theo quy định hiện hành.

Đối với thực trạng sử dụng thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, có 71/75 DN CBTS đã sử dụng cả hai loại thông tin này trong quản lý, điều hành hoạt động SXKD, chiếm xấp xỉ 94,7% và thực hiện mô hình tổ chức công tác kế toán quản trị theo kiểu kết hợp. Với mô hình này, trong từng phần hành kế toán đều có sự kết hợp thực hiện các nhiệm vụ của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Nội dung các công việc thuộc lĩnh vực kế toán quản trị được thực hiện lồng ghép tại các bộ phận như phòng Kế hoạch kinh doanh, phòng Tài chính – Kế toán và bộ phận Thống kê phân xưởng. KTQTCPMT tại DN chưa thể hiện rõ chức năng, vai trò, nhiệm vụ cụ thể, được lồng ghép trong nội dung kế toán quản trị của DN. Chỉ có 4/75 DN (chiếm 5,3%) không tổ chức kế toán quản trị, nhưng thực tế các DN này vẫn xây dựng định mức chi phí NVL để kiểm soát chi phí trong quá trình chế biến.

Tóm lại, với đặc điểm tổ chức quản lý, tổ chức bộ máy kế toán và lựa chọn, áp dụng các chính sách, phương pháp kế toán như trên phù hợp tình hình thực tế của các DN, đảm bảo công tác kế toán được thực hiện nhanh chóng, chính xác, cung cấp thông tin kịp thời cho nhà quản trị cũng như các đối tượng sử dụng thông tin khác.

2.1.4. Hiện trạng vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường của các doanh nghiệp chế biến thủy sản

2.1.4.1. Hiện trạng quản trị môi trường trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản

Từ thực tế khảo sát về hoạt động quản trị môi trường trong DN CBTS cho thấy 100 % DN đều quan tâm đến vấn đề môi trường bởi vấn đề này liên quan trực tiếp đến sự tồn tại của DN. Khi DN vi phạm luật bảo vệ môi trường, mức độ thiệt hại đối với DN là một con số không nhỏ. Tuy nhiên, hiện trạng quản trị môi trường tại các DN CBTS chưa thực sự đáp ứng yêu cầu về môi trường của quá trình phát triển kinh tế. Một số DN chỉ chú trọng đến mục đích kinh doanh mà chưa thấy được lợi ích của thực hiện tốt hoạt động bảo vệ môi trường mang lại. Dựa trên các chứng từ liên quan đến xử lý các vấn đề môi trường cho thấy không ít DN vi phạm pháp luật về bảo vệ môi trường và HTXLNT chưa được hoàn thiện đồng bộ. Cụ thể trong giai đoạn 2010-2014 một số công ty bị phạt hành chính như công ty TNHH Bắc Đầu bị phạt 34 triệu đồng, công ty cổ phần thủy sản và thương mại Thuận Phước bị phạt 225 triệu đồng... Các công ty này bị xử phạt về hành vi là nước thải không được thu gom toàn bộ vào hệ thống ống dẫn nước thải tập trung mà chảy vào hệ thống cống thoát nước mưa của khu công nghiệp. Theo kết quả kiểm nghiệm mẫu nước thải của các DN vi phạm đều cho thấy đã vượt tiêu chuẩn, quy chuẩn kỹ thuật về chất thải từ 10 lần trở lên, chỉ tiêu coliform vượt từ 25,8 đến 299 lần, chỉ tiêu COD vượt từ 18,8 lần đến 32,98 lần, BOD5 vượt 33,79 lần so với quy chuẩn cho phép.

Việc thực hiện chính sách, pháp luật và trách nhiệm của DN với môi trường còn tồn tại nhiều khó khăn và bất cập như DN chưa nhận thức nhiều về vấn đề bảo vệ môi trường, hoặc ít quan tâm đến cải thiện môi trường. Việc đầu tư xử lý ô nhiễm môi trường tại DN chỉ mang tính chất đơn thuần là phục vụ sản xuất và quản lý DN mà chưa xuất phát từ ý thức, chưa nhận thức được đầu tư cho môi trường và lợi ích môi trường mang lại, thiếu chiến lược quảng bá hình ảnh của DN về công tác

bảo vệ môi trường đối với thị trường, đặc biệt là thị trường xuất khẩu, thiếu chính sách hỗ trợ từ nhà nước cũng là một trong những khó khăn đối với DN trong việc thực hiện công tác bảo vệ môi trường tại các DN. Tính hiệu quả trong công tác thực thi yêu cầu pháp luật trong bảo vệ môi trường còn chưa cao, dẫn tới nản lòng và thiệt thòi cho những DN quan tâm và đầu tư cho công tác bảo vệ môi trường.

Thực trạng trên cho thấy, hoạt động CBTS là nguyên nhân chính gây ra ô nhiễm môi trường, là một trong những tác nhân tác động rõ rệt đến hệ sinh thái môi trường. Vì thế, các DN CBTS ngày càng chịu áp lực gia tăng từ cộng đồng. Điều đó yêu cầu DN phải kiểm soát nghiêm ngặt về môi trường, phải thực hiện có trách nhiệm trong việc bảo vệ môi trường như đầu tư vào HTXLNT, xử lý ô nhiễm và quản trị môi trường nhằm hạn chế những tác động tiêu cực do sản phẩm hay hoạt động kinh doanh của DN gây ra với cộng đồng và môi trường.

Nhìn nhận dưới quan điểm của kế toán, ngoài lượng nguyên liệu thất thoát hoặc không đi vào sản phẩm thì chi phí liên quan đến môi trường sau đây được DN kiểm soát như vệ sinh nhà máy, phân xưởng sản xuất; trang phục bảo hộ cho người lao động; chi phí mua bảo hiểm xã hội và bảo hiểm tai nạn (nếu có); các chi phí dịch vụ bên ngoài khác phục vụ cho sản xuất; KH các thiết bị phục vụ trực tiếp xử lý chất thải như HTXLNT, hệ thống hút mùi...; lượng điện, nước tiêu thụ vượt quá mức quy định; chi phí chăm sóc cây xanh, cải tạo cảnh quan và môi trường.

2.1.4.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản

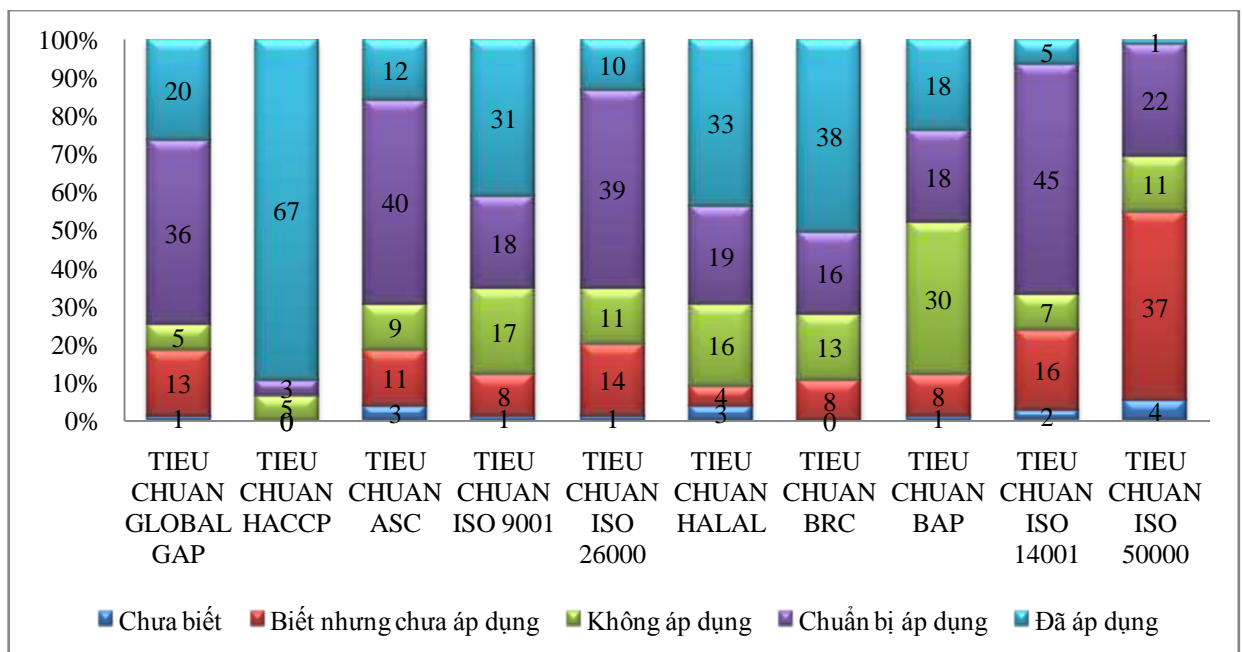
Để đánh giá về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQTCPMT trong các DN CBTS, tác giả đã tiến hành khảo sát qua Phiếu điều tra cho đối tượng là nhà quản trị DN (Phụ lục 1). Khảo sát được thực hiện theo 3 hình thức: gửi phiếu khảo sát trực tiếp, gửi phiếu khảo sát qua email và thực hiện khảo sát dựa vào ứng dụng của trang web Google. Thời gian thực hiện từ ngày 01/10/2015 – 30/01/2016.

Tổng số phiếu khảo sát đã gửi là 110 phiếu, số phiếu khảo sát thu về hợp lệ được sử dụng để phân tích kết quả là 75 phiếu của 75 DN CBTS (Phụ lục 3), đạt tỷ lệ xấp xỉ 68,18% và kết quả xử lý dữ liệu điều tra (Phụ lục 4). Cụ thể hiện trạng về các vấn đề trên tại các DN CBTS như sau:

** Các quy định về môi trường và tiêu chuẩn quốc tế về sản phẩm đối với hoạt động CBTS xuất khẩu*

Theo kết quả khảo sát, 100% DN CBTS đều chịu sự chi phối của các quy định về môi trường và tiêu chuẩn đối với sản phẩm CBTS. Ở phạm vi DN, đạt chứng nhận tiêu chuẩn quốc tế cũng là điều kiện cần nếu DN muốn thâm nhập thị trường dễ dàng và duy trì thị trường xuất khẩu thủy sản. Do đó, thời gian qua các DN CBTS đã bắt đầu quan tâm đến việc triển khai các hoạt động để đạt chứng nhận theo các bộ quy tắc và bộ tiêu chuẩn TNXH này. Tùy thuộc vào thị trường hiện tại, thị trường mục tiêu mà DN CBTS lựa chọn cung ứng sản phẩm đáp ứng bộ tiêu chuẩn theo yêu cầu. Với các thị trường trọng yếu của DN CBTS Việt Nam hiện nay, các tiêu chuẩn về chất lượng sản phẩm và môi trường cần đạt được đó là BAP, ISO 9001, ISO 22000, HACCP, Global GAP, IFS, BRC, ISO 14001...

Biểu đồ 2.4: Biểu diễn số lượng và tỷ lệ % giá trị áp dụng các tiêu chuẩn TNXH của DN với môi trường và sản phẩm



Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Thực tế cho thấy, do một DN CBTS có nhiều thị trường khác nhau nên việc một DN thường phải áp dụng cùng một lúc 5 - 6 tiêu chuẩn trở lên và xu hướng còn tiếp tục tăng về mặt số lượng trong thời gian tới khi thị trường xuất khẩu của các DN tiếp tục được mở rộng. Tuy nhiên, đối với thị trường lớn như Mỹ, Châu Âu và

Nhật Bản thì các DN CBTS Việt Nam cần đạt các tiêu chuẩn quốc tế về sản phẩm như HACCP, ASC, BAP, BRC và ISO 22000.

Theo kết quả khảo sát, vẫn còn tỉ lệ không nhỏ các nhà quản trị chưa quan tâm đến các tiêu chuẩn quan trọng này, đặc biệt có gần 69,4% nhà quản trị chưa biết hoặc trả lời không áp dụng tiêu chuẩn ISO 50000 về quản lý năng lượng khi toàn cầu đang bị đe dọa bởi “hiệu ứng nhà kính”. Lợi ích từ việc được cấp chứng nhận các tiêu chuẩn về môi trường và quản lý chất lượng trong CBTS là rất lớn, song thực tế việc này cũng là những rào cản không nhỏ đối với các DN. Cụ thể, sự phát triển quá nhiều bộ tiêu chuẩn chứng nhận độc lập như trên đã tạo ra áp lực quá lớn đối với cả người nuôi trồng thủy sản và các DN chế biến. Theo phản ánh của các DN, các thị trường nhập khẩu thủy sản đưa ra rất nhiều đòi hỏi về tiêu chuẩn quốc tế dẫn đến nhiều DN khó khăn trong việc quyết định lựa chọn tiêu chuẩn áp dụng. Đồng thời, việc tuân thủ các quy chuẩn này thường làm tăng chi phí sản xuất, dẫn đến các sản phẩm đạt chuẩn có giá thành cao hơn so với sản phẩm được sản xuất theo cách truyền thống, từ đó làm giảm tính cạnh tranh. Ví dụ, chi trả để có được chứng nhận Global GAP là 8.000 USD cho năm đầu và các lần chứng nhận sau phải trả 2.000 USD. Vì vậy, chỉ có các DN CBTS quy mô lớn mới có đủ kinh phí để xây dựng, nâng cấp cơ sở hạ tầng, trang bị công nghệ chế biến, quản lý chất lượng toàn diện đáp ứng yêu cầu của các tiêu chuẩn để được chứng nhận.

** Về áp lực cộng đồng đối với DN CBTS về môi trường*

Kết quả khảo sát cho thấy 100% DN CBTS chịu áp lực từ cộng đồng về vấn đề bảo vệ môi trường. Đồng thời, thông qua phỏng vấn sâu các nhà quản trị DN cho thấy, với đặc thù của ngành CBTS, các DN chịu áp lực lớn chủ yếu từ dân cư xung quanh nhà máy và người tiêu dùng. Đối với dân cư, họ đòi hỏi việc xả thải phải tuân thủ các tiêu chí về môi trường nhằm đảm bảo môi trường sống sạch. Mặt khác, thông qua kết quả khảo sát thị trường định kỳ của DN, các nhà quản trị DN cho biết, người tiêu dùng luôn quan tâm đến các tiêu chuẩn về sản phẩm thủy sản, bởi họ có nhiều cơ hội lựa chọn các sản phẩm trên thị trường theo xu hướng sử dụng sản phẩm sạch. Do đó, áp lực trên đã có những ảnh hưởng nhất định đến việc lựa chọn

và thiết kế quy trình chế biến sản phẩm, xử lý chất thải và khắc phục thiệt hại đối với môi trường.

** Về mức độ nhận thức TNXH của DN đối với môi trường*

Nhìn từ góc độ nhà quản trị DN, các DN CBTS đều hướng đến triển khai áp dụng “SXSH” với số lượng DN đã áp dụng chiếm khoảng 53,3%, DN chuẩn bị áp dụng chiếm khoảng 42,7%. Tuy nhiên, thực tế chỉ rõ các DN quan tâm đến vấn đề quản trị môi trường bởi lý do chính là áp lực từ xã hội chiếm 100%, từ các yêu cầu bắt buộc do xuất khẩu vào thị trường có quy định về môi trường chiếm 88% và từ mức độ gia tăng của CPMT trong các DN chiếm 65,3%. Trong khi đó, chỉ có xấp xỉ 56% DN tự nguyện quan tâm đến vấn đề này để hướng tới phát triển bền vững. Điều này lý giải rằng có 3 lý do quản trị CPMT ngày càng cấp thiết với DN đó là xã hội ngày càng quan tâm sâu sắc đến môi trường và DN có thể dễ dàng tiếp cận khách hàng thông qua hình ảnh “có trách nhiệm với môi trường” của mình; CPMT trong các DN ngày càng tăng; các quy định, chuẩn mực về môi trường ngày càng khắt khe trên toàn thế giới.

Bảng 2.3: Đánh giá mức độ quan trọng và mức độ ưu tiên thực hiện TNXH của DN đối với môi trường

STT	Thực hiện TNXH đối với môi trường	Mức độ quan trọng	Mức độ ưu tiên thực hiện
1	Sử dụng nguyên liệu tiết kiệm	4.15	3.25
2	Xử lý chất thải đúng với tiêu chuẩn môi trường	4.12	3.53
3	Sử dụng các chất phụ gia , bao bì, hóa chất ít ảnh hưởng đến môi trường	4.11	3.36
4	Đầu tư trang thiết bị xử lý chất thải	4.07	2.89
5	Thực hiện các hoạt động truyền truyền bảo vệ môi trường	4.07	3.52
6	Báo cáo đầy đủ và chịu trách nhiệm về vấn đề môi trường	3.93	3.31
7	Giảm mức tiêu thụ năng lượng trong sản xuất	3.91	3.21
8	Cung cấp thông tin đầy đủ liên quan đến môi trường trên sản phẩm và ấn phẩm	3.91	3.19
9	Kiểm soát chất thải; tái sử dụng phế liệu vào môi trường	3.84	3.00
10	Tự đánh giá và nỗ lực cải tiến hệ thống bảo vệ môi trường	3.81	3.95
11	Thực hiện các hoạt động cải thiện môi trường	3.67	3.40

12	Hoạch định ngân sách thực hiện trách nhiệm DN với môi trường	3.32	2.68
----	--	------	------

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Đánh giá về mức độ quan trọng và mức độ ưu tiên thực hiện trách nhiệm đối với môi trường của các DN CBTS được khảo sát ở mức khá tốt với mức độ trung bình từ 3.32 trở lên, đặc biệt là các vấn đề như sử dụng nguyên liệu tiết kiệm, giảm mức tiêu thụ năng lượng trong sản xuất, đầu tư trang thiết bị xử lý chất thải, xử lý chất thải đúng tiêu chuẩn môi trường, sử dụng các chất phụ gia, bao bì, hóa chất ít ảnh hưởng đến môi trường, thực hiện các hoạt động cải thiện môi trường. Điều này chứng tỏ các DN đã có ý thức về vấn đề bảo vệ môi trường. Tuy nhiên, kết quả về mức độ ưu tiên thực hiện của DN trong thực tế còn nhiều hạn chế, còn khá xa so với nhận thức, đạt mức 2.68 đến 3.95 điểm nên chỉ được đánh giá ở mức độ trung bình. Các vấn đề về sử dụng NVL tiết kiệm; kiểm soát chất thải, đầu tư thiết bị xử lý chất thải; cung cấp thông tin đầy đủ liên quan đến môi trường trên sản phẩm và ấn phẩm; hoạch định ngân sách thực hiện trách nhiệm DN với môi trường chưa thực sự chú trọng. Trách nhiệm của DN đối với môi trường đã được thực hiện ở các DN có quy mô lớn, có uy tín vì gắn liền với chứng chỉ ISO và các tiêu chuẩn khác khi gia nhập các thị trường xuất khẩu. Nhiều DN CBTS đang gắng thực hiện các biện pháp bảo vệ môi trường, nâng cao TNXH như xây dựng và vận hành khu xử lý nước thải, đầu tư trồng cây xanh, đóng góp quy hoạch bãi rác, dời nhà máy đến khu công nghiệp... Bên cạnh đó, vẫn còn nhiều DN không chú trọng bảo vệ môi trường, không xây dựng khu vực xử lý nước thải, xả trực tiếp ra môi trường. Nhiều DN thực hiện các biện pháp bảo vệ môi trường mang tính đối phó, chỉ vận hành HTXLNT khi có đoàn kiểm tra. Thời gian gần đây, việc xả thải ra môi trường của DN đã gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến cộng đồng xung quanh, trở thành nỗi bức xúc của người dân, đồng thời tác động ngược lại đối với DN. Đơn cử như Công ty TNHH Thương mại và Dịch vụ Việt Quang đóng tại Thị trấn Nam Phước, Huyện Duy Xuyên, tỉnh Quảng Nam, vì vi phạm về bảo vệ môi trường nên công ty đã mất đối tác, không tiêu thụ được sản phẩm và phá sản vào tháng 5/2016. Như vậy, bảo vệ môi trường luôn phải là hướng đi đúng và cần thiết đối với DN, cần được thể hiện trong từng hành động, chính sách và chiến lược phát triển DN. Tuy nhiên, việc thực hiện trách

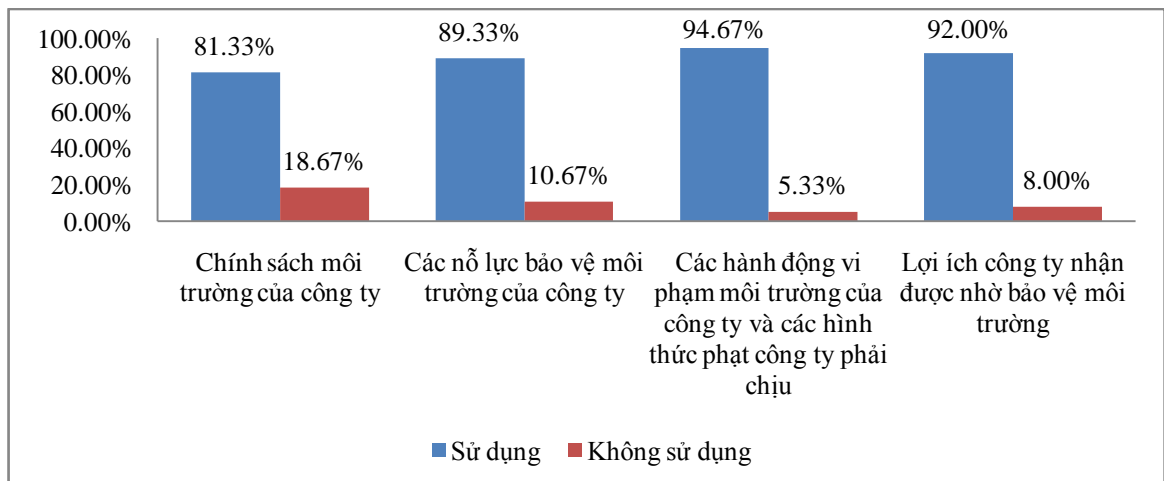
nhệm DN với môi trường, đặc biệt chi phí đầu tư cho bảo vệ môi trường là một hạn chế của những DN có quy mô nhỏ và vừa, nhiều DN CBTS gặp khó khăn trong đảm bảo tiêu chuẩn môi trường, xử lý chất thải, nhất là xử lý nước thải.

Theo kết quả phỏng vấn cán bộ quản lý môi trường và ngành chức năng cho thấy yếu tố môi trường và an toàn thực phẩm đối với mặt hàng xuất khẩu thủy sản của Việt Nam ngày càng đáng báo động, đặc biệt là sản phẩm thủy sản bị nhiễm chất Trifluralin và Enrofloxacin. Chính dư lượng kháng sinh là một trong những nguyên nhân chính khiến sản phẩm thủy sản của Việt Nam khó đi sâu vào thị trường quốc tế. Vấn đề này không chỉ thuộc về trách nhiệm của các DN CBTS mà thuộc về cả DN và hộ khai thác, nuôi trồng thủy sản.

Cũng theo kết quả phỏng vấn Phó Tổng thư ký VASEP cho biết, về thực hiện TNXH đối với môi trường là vấn đề khó cho cả ngành, đòi hỏi phải có quy hoạch tổng thể làm gia tăng giá trị cho các DN trong Hiệp hội. Vẫn còn thực trạng có các DN chưa nhìn nhận đúng mức độ quan trọng của vấn đề này trong việc xây dựng chiến lược kinh doanh của DN trong dài hạn. Việc thực hiện trách nhiệm DN đối với môi trường vẫn đang được thực hiện theo kiểu hình thức là DN có giải quyết các vấn đề của môi trường chứ chưa giải quyết tận gốc vấn đề này.

** Về nhu cầu sử dụng thông tin CPMT*

Biểu đồ 2.5: Biểu diễn nhu cầu sử dụng thông tin liên quan đến vấn đề môi trường



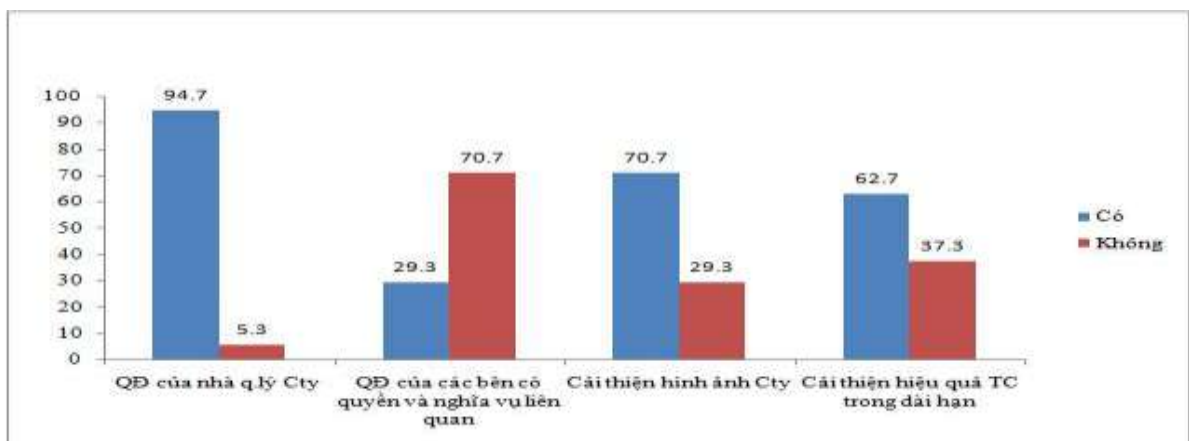
Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Nhà quản trị các DN CBTS đều có nhu cầu sử dụng các thông tin về các vấn đề môi trường như lợi ích công ty nhận được nhờ bảo vệ môi trường (chiếm khoảng 92%), các nỗ lực bảo vệ môi trường của công ty (xấp xỉ 89,3%), chính sách môi trường của công ty (khoảng 81,3%) và đặc biệt là thông tin liên quan đến các vi phạm môi trường của công ty và các hình thức phạt công ty phải chịu chiếm đến 94,7%, bởi thông tin này sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến hành ảnh và uy tín của DN.

Dựa vào thông tin trên nhà quản trị có những điều chỉnh hay thay đổi phù hợp trong việc ra quyết định nhằm đáp ứng yêu cầu bắt buộc của pháp luật về môi trường cũng như hướng đến việc cung ứng sản phẩm thân thiện với môi trường và phát triển bền vững DN. Trong quá trình sản xuất, 100% DN khảo sát đều quan tâm đến nước thải sản xuất, phế liệu và chất thải rắn phát sinh. Đồng thời khoản mục chi phí NVL, VLTT được đặc biệt chú trọng chiếm xấp xỉ 94,7% DN, còn lại 5,3% DN quan tâm đến CPSXC. Điều này cũng hợp lý bởi chi phí NVL chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm. Phòng vấn chuyên sâu nhà quản lý các DN CBTS được biết những chi phí đặc biệt được quan tâm là chi phí NVL chính, chi phí liên quan đến HTXLNT, chi phí điện, nước và chi phí bảo hộ lao động.

Thực chất các DN CBTS hiện nay rất chú trọng đến việc thực hiện SXSH và những chi phí này chính là CPMT mà các DN cần kiểm soát.

Biểu đồ 2.6: Biểu diễn các tác động của thông tin CPMT



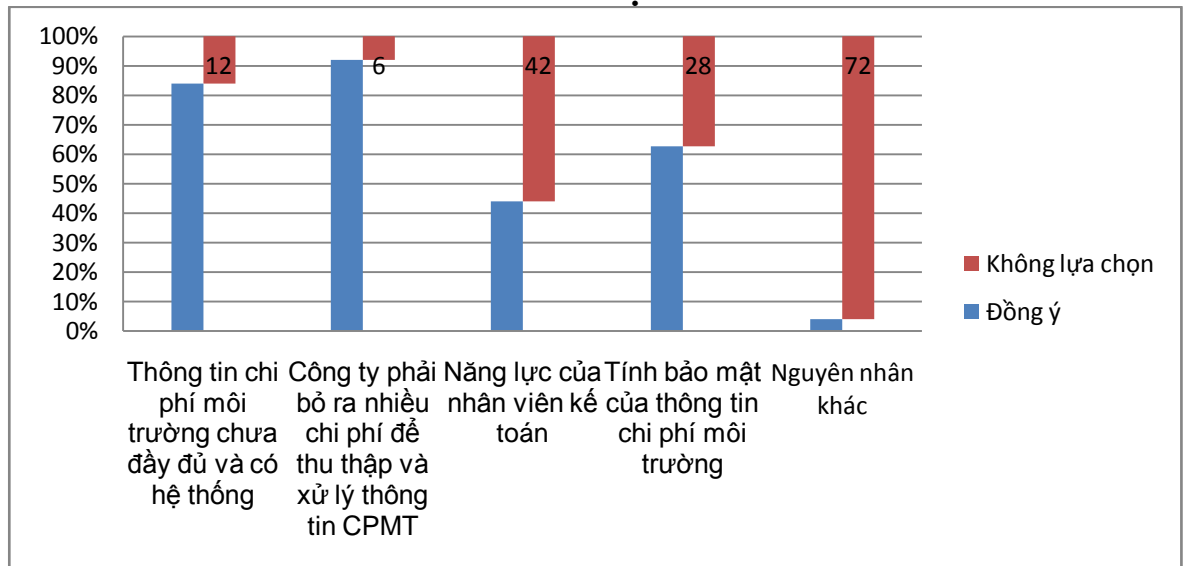
Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Khoảng 94,7% nhà quản trị DN có nhu cầu sử dụng thông tin CPMT bởi thông tin này ảnh hưởng đến quyết định quản lý DN và 70,7% và 62,7% lần lượt là % DN đánh giá mức độ ảnh hưởng của thông tin CPMT đến việc cải thiện hình ảnh

công ty và cải thiện hiệu quả tài chính trong dài hạn. Chỉ có 29,3% DN cho rằng thông tin CPMT sẽ tác động tích cực đến quyết định của các bên có quyền và nghĩa vụ liên quan, bởi những đối tượng này chủ yếu quan tâm đến chất lượng sản phẩm, các tiêu chuẩn về môi trường về vệ sinh an toàn thực phẩm và các chứng nhận về sản phẩm mà DN phải đạt được.

Tuy nhiên thực tế khảo sát cho kết quả, 37,3% nhà quản trị DN trả lời thông tin CPMT của công ty hiện nay vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu để thực hiện các chức năng quản trị môi trường DN. Dựa vào khảo sát cho thấy có nhiều nguyên nhân tác động đến việc nhu cầu sử dụng thông tin CPMT của công ty còn hạn chế.

Biểu đồ 2.7: Biểu diễn nguyên nhân tác động đến nhu cầu sử dụng thông tin CPMT của DN còn hạn chế



Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Theo khảo sát, có gần 92% các DN CBTS cho rằng chi phí đầu tư cho việc thu thập và xử lý thông tin CPMT không nhỏ; xấp xỉ 84% cho biết thông tin CPMT chưa đầy đủ và có hệ thống bởi chưa có sự gắn kết môi trường với các kế hoạch chiến lược của DN; 62,7% DN lo ngại về tính bảo mật của thông tin CPMT do việc rò rỉ thông tin có thể gây bất lợi đến uy tín của DN. Ngoài ra, yếu tố về năng lực của kế toán là một rào cản lớn chiếm đến 44% trong tổng số DN khảo sát.

Bên cạnh những ảnh hưởng cốt lõi trên, có xấp xỉ 21,3% DN CBTS cho rằng có sự tác động bởi tiềm lực DN hay sự hỗ trợ khuyến khích từ phía Nhà nước, cơ quan chủ quản và cơ quan bảo vệ môi trường. Với kết quả phỏng vấn sâu các nhà

quản trị và chuyên gia đầu ngành cho thấy sự đổi mới liên tục sản phẩm thủy sản đáp ứng thị hiếu đa dạng của người tiêu dùng và thực hiện tốt trách nhiệm của DN đối với môi trường luôn tạo ra nhiều lợi thế cạnh tranh hơn, nên hướng nghiên cứu đầu tư, phát triển sản phẩm thủy sản sạch, đảm bảo các tiêu chuẩn môi trường là yêu cầu tất yếu đối với các DN CBTS nhằm nâng cao vị thế DN, đảm bảo yêu cầu xuất khẩu và gia tăng lợi nhuận trong tương lai. Khi đó, nhân tố thuộc về tiềm lực của DN hay nhân tố hỗ trợ khuyến khích từ phía Nhà nước sẽ phát huy vai trò hỗ trợ DN kiểm soát CPMT và thực hiện KTQTCPMT có tính khả thi hơn.

Ngoài ra, kết quả khảo sát từ bộ phận kế toán của các DN CBTS đánh giá mức độ về điều kiện thực hiện KTQTCPMT cho thấy, đại đa số các DN cho rằng nhân tố dẫn đầu quyết định thực hiện KTQTCPMT là nhận thức của nhà quản trị ở mức điểm 4.49 và tiếp theo là DN có đủ tiềm lực về tài chính với mức điểm 4.40. Đồng thời, vấn đề này còn phụ thuộc rất lớn vào trình độ của nhân lực kế toán, điều kiện kỹ thuật, công nghệ và sự hoàn thiện của hệ thống pháp luật kế toán. Qua đó cho thấy các nhân tố chính ảnh hưởng đến khả năng thực hiện KTQTCPMT đã được các DN CBTS đánh giá khá phù hợp.

Bảng 2.4: Đánh giá mức độ về điều kiện thực hiện KTQTCPMT

	Điểm trung bình
Thực hiện KTQTCPMT phụ thuộc vào nhận thức của nhà quản trị DN	4.49
Thực hiện KTQTCPMT chỉ khi DN có điều kiện tài chính	4.40
Thực hiện KTQTCPMT khi nhân lực kế toán có trình độ cao	4.11
Thực hiện KTQTCPMT phụ thuộc vào điều kiện kỹ thuật và công nghệ	3.81
Thực hiện KTQTCPMT khả thi khi hệ thống pháp luật kế toán hoàn thiện	3.84

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản

Để đánh giá hiện trạng xử lý và cung cấp thông tin phục vụ KTQTCPMT trong các DN CBTS, tác giả đã thực hiện khảo sát qua Phiếu điều tra cho đối tượng là kế toán trưởng/kế toán viên của DN (Phụ lục 2). Khảo sát được thực hiện theo 3 hình thức: gửi phiếu khảo sát trực tiếp, gửi phiếu khảo sát qua email và thực hiện

khảo sát dựa vào ứng dụng của trang web Google. Thời gian thực hiện từ ngày 01/10/2015 – 30/01/2016. Tổng số phiếu khảo sát đã gửi là 110 phiếu, số phiếu khảo sát thu về hợp lệ được sử dụng để phân tích kết quả là 75 phiếu trên 75 DN CBTS (Phụ lục 3), đạt tỷ lệ 68,18% và kết quả xử lý dữ liệu điều tra (Phụ lục 5).

Ngoài ra, đối với một số nội dung cụ thể, tác giả tiến hành phỏng vấn chuyên sâu kế toán trưởng hoặc kế toán viên trực tiếp thực hiện công việc.

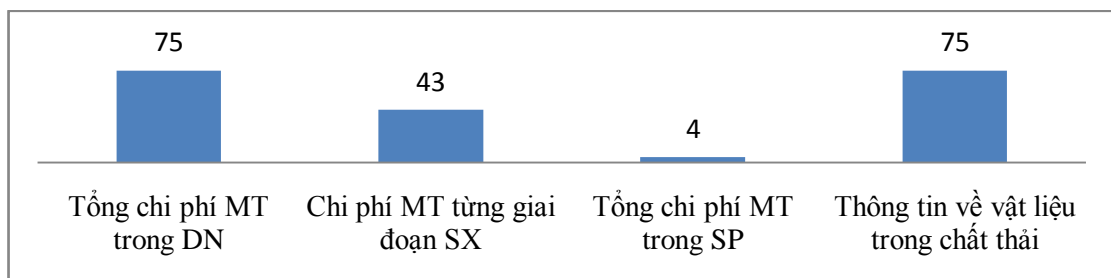
Kết quả khảo sát cho thấy với 75 DN CBTS, chỉ có 43/75 DN chiếm xấp xỉ 57,3% chuẩn bị áp dụng KTQTCPMT, còn lại gần 42,7% DN cho rằng không biết, biết nhưng chưa áp dụng hoặc không áp dụng. Điều này chứng tỏ KTQTCPMT khá mới đối với các DN CBTS nên dẫn đến việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ, thông tin tương lai về CPMT phục vụ ra quyết định của DN chưa được hiệu quả. Cụ thể về thực trạng KTQTCPMT tại DN CBTS Việt Nam biểu hiện ở các mặt sau:

2.2.1. Thực trạng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ

a. Nhận diện và thu thập thông tin quá khứ

Theo kết quả khảo sát, 100% DN CBTS đều xác định khoản mục chi phí NL, VLTT chiếm tỷ trọng lớn nhất trong giá thành sản phẩm đông lạnh. Các thông tin liên quan đến CPMT cần thiết phục vụ cho quản trị môi trường trong DN lần lượt là thông tin về tổng CPMT (100%), thông tin về vật liệu trong chất thải (100%), CPMT trong từng giai đoạn sản xuất (57,3%) và tổng CPMT trong từng sản phẩm (5,3%).

Biểu đồ 2.8: Biểu diễn mức độ cần thiết của thông tin CPMT



Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Thông tin về tổng CPMT được 100% DN khảo sát quan tâm bởi số liệu này ảnh hưởng trực tiếp đến giá thành sản phẩm chế biến. Tuy nhiên, từ kết quả khảo sát, có gần 50,7% DN CBTS đã quan tâm đến CPMT phát sinh trong quá trình xử lý, kiểm soát và ngăn ngừa chất thải cũng như đối với việc chế biến nhưng không tạo ra

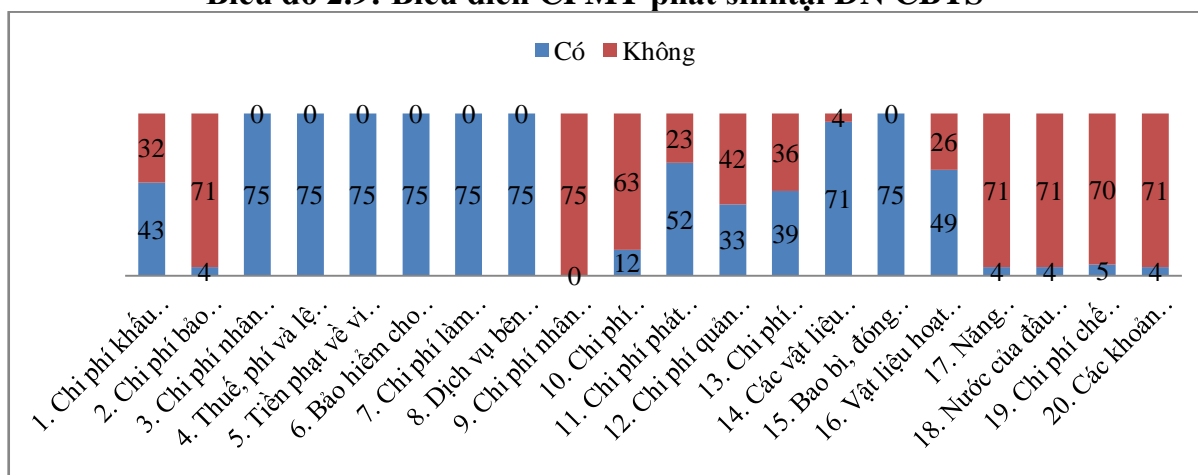
sản phẩm. Dấu hiệu này chứng tỏ các DN này đã kế toán CPMT theo dòng vật liệu. Xấp xỉ 8% DN khảo sát đã lựa chọn quan tâm đến CPMT ở các giai đoạn trước, trong và sau quá trình chế biến hay CPMT phát sinh liên quan đến thiết kế sản phẩm thân thiện môi trường hoặc xây dựng hình ảnh DN. Điều này chỉ ra DN có thiên hướng phân loại theo khả năng đo lường của CPMT và theo hoạt động. Và khoảng 41,3% DN chọn câu trả lời khác, qua đó cho thấy các DN này chưa rõ về nhận diện, phân loại CPMT. Với kết quả khảo sát và phỏng vấn đã cho biết, hầu hết CPMT tại các DN CBTS được nhận biết thông qua hoạt động bảo vệ môi trường cuối đường ống và một số hoạt động mang tính công ích thuần túy, một số ít DN đã quan tâm đến chi phí đầu vào không tạo ra sản phẩm. Các khoản CPMT mà các DN CBTS nhận diện bao gồm:

- Chi phí KH HTXLNT và chi phí vận hành hệ thống gồm chi phí bảo dưỡng, sửa chữa và vật liệu cho thiết bị, chi phí điện, hóa chất xử lý trước khi xả vào bể thải của khu công nghiệp, chi phí nhân công vận hành HTXLNT;

- Thuế, phí và lệ phí liên quan đến môi trường như phí nước thải theo Nghị định số 25/2013/NĐ-CP ngày 29/3/2013 Chính phủ về phí bảo vệ môi trường đối với nước thải (có hiệu lực từ ngày 1/7/2013), phí vệ sinh môi trường phải nộp địa phương hoặc các khoản phạt/bồi thường do vi phạm bảo vệ môi trường;

- Chi phí quản lý môi trường khác như đóng góp kinh phí xây dựng kết cấu hạ tầng về bảo vệ môi trường của khu CBTS tập trung theo quy định của pháp luật; ủng hộ các phong trào môi trường, ngày môi trường thế giới...; chi phí bảo vệ môi trường thường xuyên tại DN như: đánh giá tác động môi trường định kỳ, xét nghiệm nước thải, hóa chất xử lý nước thải, chi lương cho nhân viên vệ sinh, chi phục hồi sức khỏe người lao động, làm sạch môi trường làm việc, trồng cây xanh...; chi phí thu gom, phân loại chất thải rắn tại nguồn và chuyển về khu tập kết chất thải rắn theo quy định về quản lý chất thải...

Như vậy, về phân loại CPMT, thực tế các DN CBTS đều nhất trí cho rằng các CPMT bao gồm: Chi phí xử lý môi trường, chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường, chi phí quản lý môi trường khác.

Biểu đồ 2.9: Biểu diễn CPMT phát sinh tại DN CBTS

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Ngoài ra, các DN này đều xác định có một số khoản thu nhập phát sinh trong quá trình SXKD như thu nhập phát sinh từ các hoạt động bán nguyên liệu không đạt tiêu chuẩn về chất lượng hay phế liệu thu được trong giai đoạn sơ chế và chế biến.

Để thu thập thông tin CPMT, phục vụ cho việc xử lý, tổng hợp chi phí nhằm mục tiêu kiểm soát CPMT trong DN, 100% các DN được khảo sát đã thu thập CPMT như trên giống như các khoản chi phí khác phát sinh trong DN, dựa trên chứng từ hướng dẫn sử dụng cho kế toán tài chính nhằm ghi nhận các chi phí thực tế phát sinh liên quan đến vấn đề môi trường và không có sự phân định chi tiết hay cụ thể về các chỉ tiêu trên chứng từ kế toán. Cụ thể như Phiếu chi, Giấy báo Nợ, Phiếu xuất kho, Hóa đơn giá trị gia tăng, Bảng tính và phân bổ KH tài sản cố định, Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội, Bảng thanh toán tiền lương...

Thực tế các DNCBTS bắt buộc phải tuân thủ yêu cầu về tiêu chuẩn xả thải nên các DN này đã đầu tư tài sản cố định phục vụ cho hoạt động bảo vệ môi trường như hệ thống kết cấu hạ tầng thu gom, xử lý nước thải, phương tiện, thiết bị thu gom, lưu giữ chất thải có giá trị lớn (Phụ lục 11). DN có quy mô chế biến lớn đã quản lý các tài sản cố định này một cách riêng biệt để xác định hiệu quả đầu tư môi trường, còn hầu hết không được các DN tách biệt thành một loại riêng mà được xếp chung vào các loại tài sản cố định dùng cho SXKD của DN nên không có sự tách bạch về thông tin liên quan đến chi phí KH của nhóm tài sản này (Phụ lục 12).

Các chi phí liên quan đến hoạt động bảo vệ môi trường dưới dạng các khoản nợ phải trả cho các đối tượng bên ngoài như thuê dọn sạch môi trường, thuê ngoài

xử lý chất thải, chi phí bồi thường thiệt hại và yêu cầu làm sạch môi trường phải trả cho các đối tượng bên ngoài... được DN xác định như là nghĩa vụ hiện tại của DN phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra trong quá khứ, DN phải thanh toán cho các đối tượng tại thời gian hiện tại hoặc trong tương lai trên cơ sở các bằng chứng ghi nhận nợ như biên bản vi phạm, biên lai thu phí... Các khoản chi phí này chưa được phân thành loại riêng.

Các khoản CPMT phát sinh được xác định theo nguyên tắc như chi phí SXKD của DN. Những khoản chi cho các hoạt động về môi trường tại DN được xác định trên cơ sở có bằng chứng chắc chắn đã phát sinh chi phí như Phiếu chi, Hóa đơn giá trị gia tăng, Bảng thanh toán tạm ứng... Ngoài ra, thông tin liên quan các khoản thu nhập từ bán phế liệu được DN thu thập dựa trên Hóa đơn giá trị gia tăng do DN lập.

Sở dĩ 100% DN CBTS đều quan tâm đến chi phí NVL vì nhiều lý do như sự cần thiết để có nguồn nguyên liệu ổn định cho sản xuất, chất lượng nguyên liệu ảnh hưởng đến chất lượng sản phẩm chế biến, tiết kiệm nguyên liệu để giảm ô nhiễm môi trường, giảm giá thành sản phẩm. Liên quan đến thông tin kế toán, việc sử dụng phương pháp cân bằng vật liệu trong DN là thực hiện mục đích định lượng tổn thất NVL, đồng thời để hỗ trợ cho việc đánh giá chi phí - lợi ích khi hướng đến các giải pháp SXSH. Vì vậy, thực tế khảo sát có 88% DN trả lời có thực hiện cân đối giữa yếu tố đầu vào và yếu tố đầu ra để xác định lượng nguyên liệu sử dụng và lượng nguyên liệu cấu thành trong sản phẩm. Biểu hiện này cho thấy các DN này đã sử dụng phương pháp cân bằng vật liệu để kiểm soát chi phí nói chung và CPMT liên quan đến nguyên liệu nói riêng. Kết hợp với quan sát trên hệ thống biểu mẫu, sổ kế toán của các DN, các DN có lập các bảng cân bằng NVL theo nguyên tắc là tổng NVL đi vào bằng tổng lượng ra, các số liệu sử dụng cho cân bằng vật liệu cần quy đổi về cùng một đơn vị sản phẩm (phụ lục 15 và phụ lục 16).

Đặc thù của ngành CBTS, bên cạnh NVL chính thì các yếu tố như nước, điện năng và đá làm lạnh chiếm tỷ trọng khá lớn. Vì vậy, 66/75 DN có sử dụng phương pháp cân bằng vật liệu lựa chọn cân bằng dưới dạng cấu tử trên phạm vi toàn nhà máy để đánh giá hiệu quả các thất thoát và tìm ra nguyên nhân gây thất thoát đối với nguyên liệu chính, nước, điện, đá tại dây chuyền sản xuất và cả nhà máy. Qua đó,

DN có thể kiểm soát và quản lý chặt chẽ các hoạt động từ phụ trợ đến sản xuất chính. Đối với DN CBTS có quy mô lớn như Công ty cổ phần thủy hải sản Minh Phú, ngoài cân bằng vật liệu dưới dạng cấu tử, DN còn thực hiện cân bằng dưới dạng tổng thể để kiểm soát giá thành sản phẩm.

Có gần 57,3% DN quan tâm đến CPMT trong từng giai đoạn sản xuất bởi đặc thù của ngành CBTS là khi sản xuất thường sinh ra nước thải, mùi hôi, tác động xấu đến môi trường. Vì vậy, các DN đặc biệt chú trọng đến biện pháp ngăn ngừa ô nhiễm trong từng giai đoạn của quá trình chế biến như định mức tiêu hao nguyên liệu từng giai đoạn, lượng nước tiêu hao, chất thải rắn và lỏng... nên các DN luôn thực hiện giám sát trong từng khâu của quá trình chế biến, coi trọng công tác vệ sinh công nghiệp không chỉ trong từng giai đoạn, mà cả trong và ngoài khu vực sản xuất tại từng nhà máy. Các DN thiết kế và vận hành HTXLNT có công suất tương ứng trước khi thải ra hồ nước chung của các khu công nghiệp. Đồng thời, các DN đã có sự đầu tư hợp lý các trang thiết bị hỗ trợ, hạn chế tối đa các tác động ảnh hưởng đến người lao động ở từng khâu chế biến với môi trường làm việc khắc nghiệt.

Theo kết quả khảo sát, 100% các DN CBTS sử dụng thông tin tiền tệ để đo lường CPMT, còn mức độ sử dụng thông tin phi tiền tệ hoặc kết hợp giữa thông tin tiền tệ và phi tiền tệ chỉ chiếm 36%. Hầu hết các thông tin môi trường được thể hiện trong hệ thống kế toán là thông tin tiền tệ, bởi phần lớn hệ thống kế toán đã bị chi phối bởi các quy tắc và quy định kế toán cung cấp thông tin cho đối tượng bên ngoài. Mặc dù thông tin CPMT hiện vật đóng vai trò quan trọng trong hoạt động quản lý môi trường nhưng một hệ thống kế toán kết hợp thông tin phi tiền tệ cho mục đích quản lý môi trường không được phổ biến cho các DN CBTS để áp dụng hay cải tiến việc hạch toán. Các thông tin phi tiền tệ về nguyên liệu chế biến, nước, năng lượng và đặc biệt chất thải thì không có sẵn trong hệ thống kế toán hiện hành. Cụ thể, để hạch toán dòng luân chuyển vật liệu cần phải có những thông tin cụ thể về lượng nước thải, chất thải rắn, khí thải của từng công đoạn của quá trình sản xuất, hoặc lượng nước thải, chất thải rắn tái sử dụng và thải ra môi trường cũng như những tác động về môi trường do chất thải của DN gây ra, tác động đến sức khỏe,

đến suy thoái nguồn tài nguyên, đến hệ sinh thái. Điều này dẫn đến việc xác định chi phí vật liệu tạo ra chất thải và chi phí chế biến liên quan đến chất thải sẽ khó khăn.

b. Xử lý thông tin quá khứ

Theo số liệu khảo sát, 5,33% DN CBTS phân luồng thông tin CPMT ngay từ đầu và có đến 94,67% DN hạch toán chung như các khoản chi phí khác phát sinh tại DN. Tuy nhiên, khi phỏng vấn sâu kế toán trưởng hoặc kế toán viên một số DN được biết, phân luồng CPMT chủ yếu hạch toán đối với thuế, phí bảo vệ môi trường, chi phí điện, nước và chi phí KH, vận hành HTXLNT để nhằm mục đích kiểm soát tiêu thụ nước, điện năng, chất lượng nước thải, mức độ các chất thải rắn và hiệu quả hoạt động của HTXLNT. Qua đó cho thấy, các chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động môi trường được các DN tính vào CPSXC, chi phí quản lý DN hoặc chi phí khác. Cũng theo kết quả phỏng vấn Kế toán trưởng Công ty TNHH Bắc Đẩu cho biết CPMT được tập hợp và phân bổ như các khoản mục chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm.

Theo kết quả khảo sát, trong trường hợp DN áp dụng thực hiện KTQTCPMT thì có đến 90,7% DN lựa chọn sẽ xác định CPMT tại từng giai đoạn chế biến hoặc từng nơi phát sinh chất thải (phụ lục 13), còn 9,3% DN xác định CPMT từ việc cân bằng nguyên liệu giữa đầu vào và đầu ra cho toàn bộ quá trình chế biến. Như vậy, các DN CBTS hầu hết đều hướng đến MFCA và mong muốn quản lý CPMT trong từng công đoạn nhằm giảm thiểu thất thoát và có biện pháp xử lý kịp thời.

Tổng hợp từ khảo sát cho thấy, đa phần các DN mở sổ theo dõi chi phí sản xuất theo từng khoản mục và chi tiết cho từng phân xưởng, trong đó một số DN đã bước đầu theo dõi CPMT tương ứng trong từng khoản mục chi phí sản xuất, cụ thể:

- Đối với chi phí NL, VLTT, có 82,7% DN có hạch toán chi tiết chi phí NL, VLTT theo từng phân xưởng do mỗi phân xưởng sản xuất sản phẩm cùng loại với kích cỡ khác nhau như phân xưởng đông lạnh tôm với các cỡ 16-20, 21-25, 26-30...; 12% DN hạch toán chi tiết theo sản phẩm do DN chỉ sản xuất một vài sản phẩm chủ lực (phụ lục 17) và 5,33% DN không hạch toán chi tiết. Kết quả phỏng vấn chuyên sâu cho thấy DN không mở các sổ chi tiết tài khoản 621, trong trường hợp các DN có quy mô nhỏ hoặc chế biến duy nhất một loại sản phẩm. Tuy nhiên,

thực tế đối với chi phí NVLTT thì các DN CBTS chỉ theo dõi với mục đích quản lý chi phí đơn thuần, nhằm so sánh chi phí tiêu hao nguyên liệu chế biến thực tế so với định mức để có biện pháp tiết kiệm chi phí mà chưa tập trung vào việc ghi nhận các chất thải, khí thải và các đầu ra phi sản phẩm chính là những tổn thất liên quan đến môi trường. Điều này minh chứng qua kết quả khảo sát có 64% các DN không theo dõi chi tiết chi phí NL,VLTT với mục tiêu quản trị CPMT. Đối với 36% DN trả lời có theo dõi chi tiết CPMT trong khoản mục chi phí NVLTT thì tập trung xác định chi phí nguyên liệu bị loại ra ngay từ đầu và vật liệu lãng phí so với định mức nhằm mục đích kiểm soát chi phí phát sinh (phụ lục 14, phụ lục 15 và phụ lục 16)

- Đối với chi phí NCTT, do phụ thuộc lớn vào nguồn nguyên liệu chế biến nên các DN CBTS thường luân chuyển nhân công để khai thác tối đa nguồn lực. Vì vậy, chỉ có 14/75 DN chiếm 18,7% mở sổ chi tiết chi phí NCTT theo phân xưởng (phụ lục 18). Kết quả cho thấy, 100% các DN hạch toán tiền lương, tiền ăn ca, phụ cấp và các khoản trích theo lương trong khoản mục chi phí này, chưa có DN nào quan tâm đến việc hạch toán chi tiết yếu tố môi trường như lãng phí tiền lương đối với trường hợp không tạo ra thành phẩm, trợ cấp độc hại trong môi trường làm việc ẩm, lạnh và ô nhiễm không khí.

- Đối với CPSXC, có 58,7% DN theo dõi chi tiết CPSXC theo từng phân xưởng (phụ lục 19), trong đó một số chi phí sản xuất liên quan đến toàn bộ quá trình sản xuất được theo dõi và phân bổ cho từng phân xưởng như chi phí KH và chi phí vận hành HTXLNT, 38,7% hạch toán CPSXC toàn DN và đã thực hiện phân bổ CPSXC theo tiêu thức chi phí NVLTT để tính giá thành sản phẩm. Có 100% DN CBTS chỉ quan tâm đến chi phí KH, vận hành HTXLNT và CPMT phải trả như thuế, phí môi trường... và các khoản chi phí này được hạch toán chung vào sổ chi phí SXKD theo khoản mục CPSXC.

Các DN khảo sát đã trả lời có theo dõi, kiểm soát CPMT quá khứ liên quan đến các khoản mục chi phí NL,VLTT là 44%, chi phí NCTT là 5,3%, CPSXC là 37,3%. Qua đó cho thấy nhu cầu của các nhà quản trị DN đối với thông tin CPMT cho việc ra quyết định đã tạo áp lực cho bộ phận kế toán trong việc theo dõi và xử lý thông tin để đáp ứng yêu cầu quản trị môi trường DN. Tuy nhiên thực tế 100%

DN không thực hiện hạch toán chi tiết CPMT trên các tài khoản kế toán/sổ kế toán chi tiết riêng biệt mà hạch toán chung vào các sổ chi tiết chi phí sản xuất của từng khoản mục đang sử dụng, thậm chí có rất nhiều CPMT quan trọng bị ẩn trong các tài khoản tổng hợp. Có đến 64% người làm kế toán được khảo sát cho rằng việc hạch toán đầy đủ CPMT không có lợi cho DN do tốn kém thời gian và tiền. Kết hợp với phỏng vấn một số DN cũng cho thấy năng lực của nhân viên kế toán cũng là một cản trở lớn để thực hiện vấn đề này. Thực tế trên sổ chi phí SXKD cho thấy các DN CBTS nếu có kiểm soát CPMT thì chỉ thực hiện thông qua kiểm soát chi phí sản xuất thông thường.

Bên cạnh đó, sổ kế toán chi tiết của các DN CBTS có quy mô lớn như Công ty cổ phần Vĩnh Hoàn, Công ty cổ phần thủy hải sản Minh Phú, Công ty TNHH Bắc Đầu... có phản ánh các khoản chi phí bảo vệ môi trường khác có tính chất thường xuyên như đánh giá tác động môi trường định kỳ, xét nghiệm nước thải, chi phí tiếp khách, điện thoại, văn phòng phẩm... của bộ phận quản lý môi trường, chi phục hồi sức khỏe người lao động, làm sạch môi trường làm việc, trồng và chăm sóc cây xanh, ủng hộ các phong trào môi trường do địa phương phát động và ngày môi trường thế giới. Ngoài ra, các DN còn đóng góp kinh phí xây dựng kết cấu hạ tầng về bảo vệ môi trường của khu CBTS tập trung theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên, các chi phí này chưa được theo dõi riêng mà được hạch toán chung vào chi phí quản lý DN (phụ lục 20).

Như vậy, thực trạng trên đã đánh giá được mức độ thực hiện xử lý thông tin quá khứ cho KTQTCPMT trong các DN CBTS còn thấp. Việc DN hạch toán CPMT trong chi phí sản xuất của từng khoản mục, các yếu tố CPMT thường bị ẩn hoặc hạch toán chung vào tài khoản 621, 622, 627 và 642 đã dẫn đến CPMT được phân bổ cho các sản phẩm như chi phí SXKD thông thường. Đối với DN có xác định cụ thể CPMT thì thực hiện phân bổ dựa vào sản lượng sản phẩm chế biến (phụ lục 21)

c. Cung cấp và sử dụng thông tin quá khứ

Theo quan điểm của các DN CBTS dựa trên kết quả khảo sát, CPMT được DN theo dõi nhằm thực hiện báo cáo với các cấp có thẩm quyền về nghĩa vụ phải nộp và trách nhiệm môi trường của DN. Báo cáo liên quan đến thông tin CPMT được thực

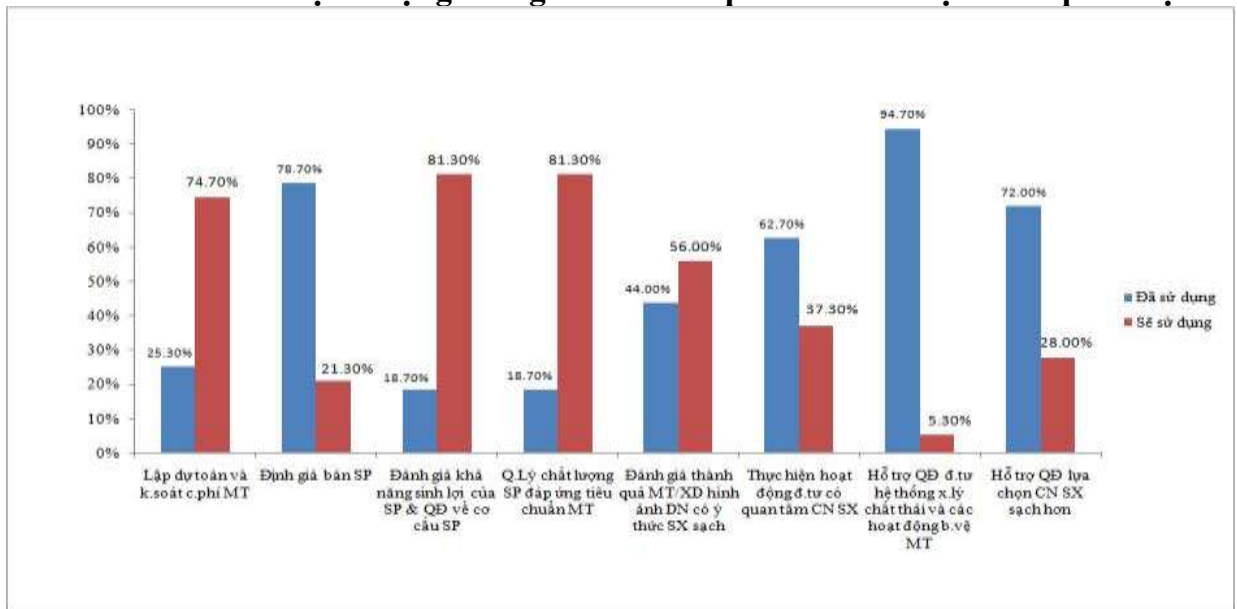
hiện tại 100% DN chỉ dừng lại ở các bảng báo cáo về tình hình sử dụng hóa chất trong xử lý nước thải, nộp phí môi trường và chi phí bảo vệ cây xanh (phụ lục 22).

Thực tế có 18/75 DN tương ứng 24% các DN khảo sát có lập báo cáo CPMT dưới dạng bảng tổng hợp CPMT, nhưng chỉ dừng lại thông tin tiền tệ và chủ yếu phản ánh chi phí xử lý chất thải, chi phí quản lý và phòng ngừa ô nhiễm môi trường (phụ lục 23). Các DN cho biết, thông tin trên báo cáo môi trường chưa thực sự có ý nghĩa đối với nhà quản trị DN. Nhà quản trị chủ yếu sử dụng báo cáo và số liệu kế toán liên quan đến vấn đề môi trường chủ yếu để hạn chế việc vi phạm các quy định về môi trường, đảm bảo các yêu cầu của cơ quan quản lý địa phương, ngành. Điều này hoàn toàn dễ dàng được giải thích khi CPMT không được theo dõi và kiểm soát thường xuyên hay nói cách khác có một sự ưu tiên thấp về CPMT từ nhà quản lý nên yếu tố quản trị môi trường chưa thực sự được các DN chú trọng. Hơn nữa, theo kết quả phỏng vấn, việc đánh giá hiệu quả hoạt động môi trường thông qua các chỉ tiêu không được quan tâm đúng mức bởi chỉ dừng lại một số chỉ tiêu như khối lượng vật liệu sử dụng, khối lượng chất thải tạo ra, chi phí xử lý chất thải, chi phí quản lý và phòng ngừa ô nhiễm.

Với mục tiêu cung cấp thông tin cho nhà quản trị DN ra các quyết định có xét đến yếu tố môi trường, theo kết quả khảo sát, hiện nay phần lớn các DN CBTS đã sử dụng thông tin quá khứ về CPMT ra các quyết định nội bộ như hỗ trợ quyết định đầu tư hệ thống xử lý chất thải và các hoạt động bảo vệ môi trường (chiếm 94,7%), hỗ trợ quyết định lựa chọn công nghệ SXSH (chiếm 72,0%) (phụ lục 4) nhằm đảm bảo các quy định xả thải hiện hành (Nghị định số 155/2016/NĐ-CP); quyết định về lựa chọn về hóa chất xử lý, các chất phụ gia, hay bao bì đóng gói; quyết định đầu tư trang thiết bị sản xuất như dao fillet, dụng cụ làm sạch hải sản, các thiết bị vệ sinh chuyên dụng... để giảm thiểu thất thoát nguyên liệu hay thu gom rác thải tại nguồn nhằm giảm xả thải trực tiếp vào bể xử lý, từ đó tiết kiệm chi phí hóa chất, các chi phí vận hành HTXLNT và chi phí quản lý môi trường (phụ lục 11, phụ lục 13 và phụ lục 27). Qua đó, DN có thể thường xuyên kiểm soát CPMT, hoạt động sản xuất, xử lý chất thải và điều chỉnh định mức chi phí phù hợp với công nghệ, các biến động xảy ra trong quá trình hình chế biến

Tuy nhiên, một số quyết định nội bộ như bán ra ngoài hay tiếp tục chế biến phế liệu thu hồi từ quá trình chế biến thành thức ăn chăn nuôi hay đồ mỹ nghệ...; hoặc quyết định tiếp tục sản xuất hay loại bỏ mặt hàng có CPMT phát sinh cao thì hầu hết chưa được các DN thực hiện, bởi thông tin CPMT chưa đầy đủ, bên cạnh đó nguồn nguyên liệu sản xuất chưa ổn định do bị chi phối nhiều từ vụ mùa, từ quá trình thu mua và năng lực sản xuất của DN cũng như năng lực quản lý cũng tác động lớn đến vấn đề này.

Biểu đồ 2.10: Mức độ sử dụng thông tin CPMT quá khứ cho mục đích quản trị



Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Đồng thời, kết quả khảo sát cũng cho thấy (phụ lục 4), các DN cho rằng sẽ sử dụng thông tin quá khứ cho việc lập dự toán và kiểm soát CPMT (chiếm khoảng 74,7%), quản lý chất lượng sản phẩm đáp ứng tiêu chuẩn môi trường (chiếm xấp xỉ 81,3%), đánh giá khả năng sinh lời của sản phẩm và quyết định về cơ cấu sản phẩm (khoảng 81,3%). Việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ thực sự hữu ích đối với DN thông qua kiểm soát được CPMT, ước lượng được CPMT tương lai phát sinh trong trường hợp mở rộng quy mô chế biến, giúp DN tăng doanh thu, giá trị xuất khẩu, tạo cơ hội có được đối tác tốt, tham gia được vào các thị trường chú trọng về môi trường, xây dựng hình ảnh DN có ý thức SXSH, đánh giá hiệu quả kinh doanh, hiệu quả đầu tư xác thực và góp phần tăng năng lực cạnh tranh của DN (biểu đồ 2.10). Kết quả là tạo uy tín, danh tiếng cho DN.

2.2.2. Thực trạng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai

a. Định mức và dự toán chi phí môi trường

Các DN CBTS đông lạnh xuất khẩu Việt Nam khi lựa chọn thị trường cung ứng đều hướng đến việc đảm bảo đáp ứng được các tiêu chuẩn về sản phẩm và môi trường, cạnh tranh về chất lượng, giá cả và tính ổn định của thị trường. Vì vậy, các DN đã áp dụng ISO 9001 và các công cụ khác như SXSH, phương pháp cải tiến quy trình 6Sigma, thực hành sản xuất tốt GMP, duy trì năng suất toàn diện TPM, quản lý chất lượng toàn diện TQM... để kiểm soát năng suất hoạt động, tiết kiệm NVL, năng lượng và bảo vệ môi trường. Hiện nay, các DN CBTS xuất khẩu lựa chọn quy trình công nghệ sản xuất đạt được các tiêu chuẩn về mặt kỹ thuật và khá ổn định về công nghệ nên kết quả khảo sát cũng cho thấy, 100% DN CBTS đã lập và theo dõi thực hiện kế hoạch SXKD, xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí SXKD nhằm định hướng và kiểm soát chi phí hoạt động của DN.

Về xây dựng định mức chi phí: Thông qua khảo sát cho thấy 100% các DN CBTS đều đã lập định mức chi phí bằng phương pháp kỹ thuật và phương pháp phân tích số liệu lịch sử trên cơ sở định mức kinh tế kỹ thuật, thông số kỹ thuật của công nghệ, thiết bị và kinh nghiệm qua các năm. Hàng năm, các DN có thể thực hiện xem xét thay đổi và hiệu chỉnh định mức phù hợp với yêu cầu kỹ thuật, thực tế của hoạt động CBTS. Tất cả các bộ phận trong DN đều phải nghiêm túc thực hiện định mức, trong đó Bộ phận Kế hoạch – Vật tư và Bộ phận Kỹ thuật luôn phối hợp với Bộ phận Sản xuất và Bộ phận Tiêu thụ để tập hợp thông tin, phân tích tình hình thực hiện định mức, tình hình biến động nguồn vật liệu cung ứng cho chế biến, tình hình thay đổi nhu cầu tiêu thụ của các thị trường và lập báo cáo phân tích theo định kỳ (tháng, quý, năm), từ đó chỉ ra nguyên nhân chủ quan, khách quan làm cơ sở tư vấn cho các cấp quản lý trong việc kiểm soát thực hiện định mức hay điều chỉnh định mức.

Tại các DN CBTS có các định mức kỹ thuật quy định về định mức tiêu hao NVL, hóa chất, nước, nước đá, điện năng, tay nghề công nhân bình quân 1 đơn vị sản phẩm, định mức giờ công cho từng giai đoạn của quá trình CBTS hay cho 1 đơn vị sản phẩm, định mức thiết bị bảo hộ lao động, định mức giờ máy chạy... Với hệ

thống kê toán hiện tại chỉ chứa đựng thông tin về các định mức liên quan đến CBTS như trên nên 100% DN đã sử dụng cho mục đích kiểm soát chi phí sản xuất và dấu hiệu kiểm soát CPMT tương lai thực chất chỉ thể hiện ở việc lồng ghép trong kiểm soát sản xuất và chi phí trên cơ sở định mức chi phí chủ yếu như định mức chi phí NVL chế biến, chi phí xử lý nước thải liên quan đến công nghệ chế biến cũng như công nghệ xử lý nước thải (phụ lục 24, phụ lục 25 và phụ lục 26). Và kết quả khảo sát cũng cho biết, 100% các DN CBTS đã không lập định mức riêng cho CPMT, bởi theo các nhà quản trị, CPMT bao gồm nhiều yếu tố chi phí và khó có thể nhận diện một cách đầy đủ nên việc xây dựng định mức riêng CPMT khó thực hiện.

Về công tác lập dự toán chi phí sản xuất: Thông qua khảo sát, 100% các DN CBTS đều tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất trên cơ sở kế hoạch SXKD và định mức kinh tế kỹ thuật. Các bảng dự toán chi phí bao gồm dự toán chi phí NL, VLTT, dự toán chi phí NCTT, dự toán CPSXC, dự toán chi phí bán hàng và dự toán chi phí quản lý DN. Tuy nhiên, với đặc thù về tính ổn định của chất lượng, số lượng nguồn NVL, sự biến động thường xuyên của nhu cầu tiêu thụ cũng như việc phụ thuộc lớn vào tay nghề của công nhân bởi trong môi trường làm việc khắc nghiệt, tính thời vụ cao, công nhân liên tục bỏ việc nên các DN thường lập kế hoạch chế biến và dự toán chi phí sản xuất theo nhiều phương án khác nhau.

Từ kết quả khảo sát thực tế, 100% các DN CBTS không lập dự toán CPMT riêng biệt, mặc dù dự toán CPMT được dùng để tư vấn cho nhà quản lý ra quyết định, đặc biệt là quyết định đầu tư, lựa chọn phương án SXKD có xét đến hiệu quả quản lý môi trường. Và trong thực tế, các DN CBTS luôn quan tâm về nồng độ chất thải hay mức độ ô nhiễm trong lượng nước thải đã qua HTXLNT, chi phí xử lý nước thải hay chi phí NVL trong từng trường hợp lựa chọn HTXLNT hay dây chuyền công nghệ CBTS.

Qua khảo sát cụ thể tại các DN cho thấy, dấu hiệu của việc quan tâm và đưa vào xem xét các thông tin CPMT tương lai phục vụ cho việc ra quyết định đang tồn tại ở dạng định mức, dự toán chi phí sản xuất. Cụ thể biểu hiện qua việc DN CBTS có thực hiện so sánh vật liệu tiêu hao không tạo ra thành phẩm giữa định mức chuẩn

và thực tế phát sinh, hay chi phí vận hành HTXLNT, hóa chất, điện năng, nhân công... giữa công nghệ hiện tại với công nghệ đang xem xét để đầu tư (phụ lục 25). Điều này khẳng định DN lựa chọn các quyết định đầu tư đã có xét đến yếu tố môi trường nhưng chưa thể hiện bằng dự toán CPMT.

Thông qua phỏng vấn một số DN CBTS như Công ty TNHH Bắc Đẩu hay Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản miền Trung được biết, các DN vẫn cho rằng định mức CPMT và dự toán CPMT có ý nghĩa trong việc giảm thiểu việc xử lý chất thải của quá trình sản xuất. Và thực tế trên hệ thống báo cáo, bảng biểu, đặc biệt là báo cáo đánh giá tác động môi trường hay kế hoạch bảo vệ môi trường tại các DN CBTS đã biểu hiện việc nhận diện thông tin CPMT tương lai liên quan đến xử lý chất thải cuối đường ống. Đối với các DN chưa có dự toán về chi phí liên quan đến môi trường sẽ làm tăng thêm sự không chắc chắn về các quyết định và có thể xảy ra trường hợp DN không thay thế, đầu tư cải tiến công nghệ theo hướng thân thiện môi trường mà thay vào đó sẽ chấp nhận một khoản chi phí xử lý chất thải.

b. Phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định nội bộ

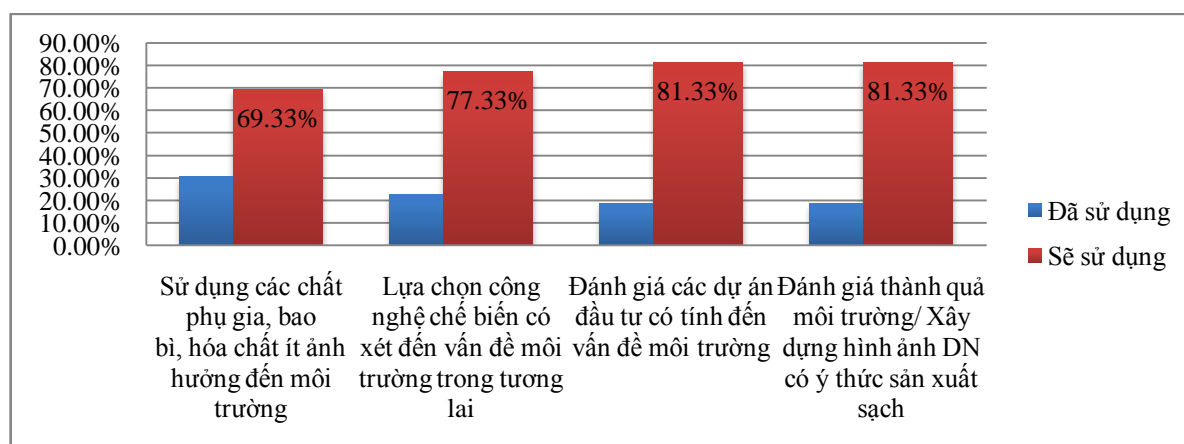
Việc DN phân tích biến động chi phí thực tế so với dự toán và xét đến chi phí cuối đường ống nhằm để lựa chọn quyết định đầu tư công nghệ xử lý nước thải hoặc công nghệ chế biến chính là dấu hiệu phân tích thông tin CPMT tương lai phục vụ ra quyết định nội bộ của DN. Cụ thể, qua khảo sát và tìm hiểu thực tế, gần 32% DN đã sử dụng phân tích thông tin tương lai thông qua so sánh giữa chi phí có khả năng phát sinh với chi phí đã phát sinh trong quá khứ để kiểm soát chi phí cũng như để có đầy đủ thông tin cho việc ra các quyết định ngắn hạn hay dài hạn như quyết định đầu tư HTXLNT, đầu tư trang thiết bị, công nghệ chế biến (dao, thớt, máy lạng da, fillet hải sản, máy băm, máy phân cỡ, thiết bị cấp đông...).

Theo Luật Bảo vệ môi trường (2005) và Nghị định 80/2006/NĐ-CP ngày 09/08/2006 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Bảo vệ môi trường 2005, các tổ chức trong và ngoài nước hoạt động tại Việt Nam, nằm trong danh mục tổ chức phải lập báo cáo đánh giá tác động môi trường, đều phải lập và gửi hồ sơ đề nghị Bộ Tài nguyên và Môi trường thẩm định báo cáo đánh giá tác động môi trường. Theo Thông tư 05/2008/TT - BTNMT nội dung báo cáo đánh giá

tác động môi trường tập trung vào các thông tin kỹ thuật, thông tin đánh giá mức độ ô nhiễm không khí, nước, đất và trầm tích so với tiêu chuẩn, quy chuẩn kỹ thuật môi trường. Báo cáo này chỉ được lập khi dự án sản xuất chuẩn bị đi vào hoạt động hoặc được lập bổ sung khi quy trình sản xuất có sự thay đổi. Thông tư này không quy định các DN cung cấp thông tin tài chính trong báo cáo đánh giá tác động môi trường, không có nghĩa vụ phải lập báo cáo môi trường. So sánh với các quốc gia khác trên thế giới và trong khu vực thì vấn đề công bố thông tin liên quan đến môi trường tại Việt Nam còn chưa phổ biến hoặc không có tính bắt buộc nên các DN CBTS hiện nay cũng không thực hiện vấn đề này.

Đối với dự án đầu tư cũng như việc mở rộng quy mô của các DN CBTS vẫn chưa xét đến một cách đầy đủ thông tin tương lai phục vụ KTQTCPMT. Đồng thời, định mức kinh tế - kỹ thuật chưa được xây dựng cụ thể nên chưa thể đo lường được tổn thất nguyên liệu, năng lượng, nước... trong quá trình chế biến. Chính vì vậy, yếu tố quản trị thông tin tương lai về CPMT chưa được sử dụng hiệu quả trong các DN.

Biểu đồ 2.11: Mức độ sử dụng thông tin CPMT tương lai cho mục đích quản trị



Nguồn: Tổng hợp từ kết quả khảo sát

Kết quả về mức độ sử dụng thông tin CPMT tương lai (phụ lục 4) thể hiện rõ, các DN CBTS chỉ đang sử dụng thông tin nhằm đáp ứng các yêu cầu cần thiết, bắt buộc mà DN phải thực hiện để đảm bảo các quy định hiện hành về sản xuất và bảo vệ môi trường như sử dụng các chất phụ gia, bao bì, hóa chất ít ảnh hưởng đến môi trường chiếm khoảng 30,67% hay việc lựa chọn công nghệ chế biến có xét đến vấn đề môi trường xấp xỉ 22,67% (biểu đồ 2.11). Điều đó chứng tỏ nhiều DN không xem xét, phân tích đầy đủ các chi phí liên quan đến môi trường cần thiết để đưa ra

quyết định dài hạn đúng đắn bởi chưa có định mức và dự toán CPMT, bởi kế toán chi phí không được báo cáo đầy đủ. Mục đích ngăn chặn chất thải trong tương lai bằng cách sử dụng hiệu quả, tiết kiệm nguyên liệu vẫn chưa thực sự được chú trọng. Những người chịu trách nhiệm thường không nhận thức được rằng chi phí tạo ra chất thải còn lớn hơn cả chi phí xử lý chúng. Một số chi phí bị bỏ qua trong các quyết định hoặc các khoản dự phòng trong tương lai, hay một số khoản chi phí sẽ phát sinh do hoạt động môi trường không hiệu quả dẫn đến làm giảm hình ảnh và uy tín của DN, doanh số bán hàng, giá trị xuất khẩu bị mất đi do khách hàng quan tâm đến vấn đề môi trường và chất lượng sản phẩm, DN mất quyền tham gia vào thị trường xanh do bị hạn chế về môi trường (không đạt tiêu chuẩn ISO 14001) và mất quyền lợi về tài chính và bảo hiểm do đối tác kinh doanh từ chối nhận các rủi ro môi trường tiềm tàng.

Mặc dầu vậy nhưng đa phần các DN vẫn đánh giá rất cao mục đích sử dụng thông tin tương lai trong các quyết định quản trị như lựa chọn mặt hàng chế biến thân thiện với môi trường, lựa chọn công nghệ hay đánh giá các dự án đầu tư có xét đến vấn đề môi trường và đánh giá thành quả môi trường.

2.3. Đánh giá chung về thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản

Thực tế nghiên cứu tại các DN CBTS Việt Nam đã chứng minh việc chuẩn bị cho áp dụng KTQTCPMT của các DN này trên cơ sở khuôn mẫu kế toán quản trị sẵn có và hệ thống thông tin kế toán được tổ chức hợp lý, phù hợp với chế độ kế toán hiện hành từ hệ thống chứng từ, tài khoản và sổ kế toán. KTQTCPMT được sử dụng như là một công cụ kiểm soát chi phí và bước đầu đã trợ giúp cho nhà quản trị trong việc ra một số quyết định kinh tế có liên quan đến môi trường. Những thành công và hạn chế về KTQTCPMT tại các DNCBTS được thể hiện cụ thể như sau:

2.3.1. Thành công

Qua thực tiễn nghiên cứu KTQTCPMT trong các DN CBTS Việt Nam, có thể thấy được một số thành công nhất định như sau:

- Đa phần DN CBTS đã tuân thủ tốt cùng lúc nhiều bộ tiêu chuẩn đánh giá theo quy định của mỗi quốc gia và thị trường mục tiêu. DN thực hiện hệ thống quản lý

môi trường theo ISO 14001, tiêu chuẩn HACCP và đạt các chứng nhận theo tiêu chuẩn quốc tế về sản phẩm như ASC, MSC CoC... Thành công này giúp DN thâm nhập vào các thị trường có yêu cầu khắt khe về chất lượng, về tiêu chuẩn môi trường.

- Các DN đều quan tâm và có ý thức đến vấn đề bảo vệ môi trường. Đồng thời, dưới áp lực của cộng đồng, DN đã nhận thức được trách nhiệm trong việc giảm thiểu tác động tiêu cực đến môi trường, bảo vệ sức khỏe cho người lao động bằng cách lựa chọn, thiết kế quy trình chế biến SXSH, xử lý chất thải và khắc phục thiệt hại đối với môi trường. Mặt khác, nhiều DN đã hướng đến việc xác định CPMT dựa theo MFCA ở từng giai đoạn chế biến nhằm có biện pháp kiểm soát kịp thời.

- Thông tin CPMT có ảnh hưởng đến việc cải thiện, nâng cao uy tín và thương hiệu DN CBTS nên nhu cầu sử dụng thông tin CPMT ngày càng gia tăng và hiện nay nhà quản trị DN luôn chú trọng, quan tâm trong việc sử dụng thông tin liên quan đến chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí xử lý chất thải và bảo vệ môi trường. Bên cạnh đó, các đối tượng bên ngoài cũng có nhu cầu về thông tin CPMT của DN ở các mặt như mức độ gây ô nhiễm môi trường của DN, các hoạt động nỗ lực phòng ngừa ô nhiễm cũng như TNXH của DN đối với môi trường. Nhà nước và các cơ quan chức năng thể hiện sự quan tâm, giám sát vấn đề môi trường của DN qua các văn bản pháp luật liên quan đến vấn đề này. Yếu tố bên ngoài này góp phần làm tăng nhu cầu sử dụng thông tin CPMT của DN.

- Việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin CPMT quá khứ đã bước đầu hỗ trợ cho việc kiểm soát chi phí và ra quyết định của nhà quản trị. Một số CPMT hiện hữu đã được nhận diện là bộ phận chi phí của DN phát sinh từ quá trình CBTS, là khoản chi cho các hoạt động về môi trường tại DN. Các DN CBTS đã phân loại CPMT theo nội dung kinh tế, mục đích và công dụng của chi phí phục vụ cho mục đích lập báo cáo tài chính và quản trị CPMT. Theo đó, các DN đã kiểm soát CPMT thông qua hạch toán chi tiết trên sổ kế toán, lập bảng cân đối nguyên liệu mua vào - xuất ra, bảng cân đối NVL sản xuất và một số báo cáo liên quan đến hoạt động bảo vệ môi trường, hỗ trợ cho việc ra các quyết định nội bộ.

2.3.2. Hạn chế và nguyên nhân

Bên cạnh những thành công trên, KTQTCPMT trong các DN CBTS hiện nay mới thực hiện ở bước đầu và vẫn còn những hạn chế nhất định.

** Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ*

Việc nhận dạng CPMT chưa rõ ràng nên nhiều khoản chi phí thực chất là CPMT nhưng được xem là chi phí sản xuất. CPMT được nhận diện là chi phí xử lý chất thải cuối đường ống và một số hoạt động mang tính thuần túy về môi trường, dẫn đến đo lường và báo cáo chưa đầy đủ như chi phí năng lượng thất thoát trong quá trình cấp đông, chi phí NVL và chi phí chế biến đối với sản xuất không tạo ra thành phẩm... Việc phân loại CPMT chưa xét đến nguồn gốc phát sinh chi phí nên DN chưa thực hiện đo lường bằng thước đo tiền tệ và phi tiền tệ đối với chi phí NVL, năng lượng, nước tạo ra chất thải, chi phí xử lý ô nhiễm của từng công đoạn hoạt động CBTS phát sinh chất thải ra môi trường.

Phương pháp xác định CPMT chưa được lựa chọn sử dụng một cách phù hợp với đặc điểm sản xuất của từng mặt hàng chế biến. Phương pháp cân bằng vật liệu, năng lượng chưa sử dụng đầy đủ trong từng giai đoạn của quá trình chế biến nên một số CPMT chưa tách riêng, chưa theo dõi chi tiết trên sổ kế toán nên việc phân bổ CPMT cho từng loại sản phẩm không chính xác.

Các báo cáo CPMT chưa thể hiện đầy đủ các thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị như bán ra ngoài hay tiếp tục chế biến phế liệu hay quyết định tiếp tục sản xuất hay loại bỏ mặt hàng có CPMT phát sinh cao.

** Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai*

Việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai chưa được thực hiện một cách rõ nét tại các DN. Định mức CPMT và dự toán thông tin CPMT chưa được thực hiện. Thông tin CPMT tương lai phục vụ quyết định đổi mới công nghệ, lựa chọn sản phẩm chế biến thân thiện môi trường vẫn chưa được DN quan tâm đúng mức. DN chỉ chú trọng đến việc thực hiện các thủ tục cần thiết như đánh giá tác động môi trường của các dự án trước khi đưa vào hoạt động theo đúng quy định của pháp luật. Vì vậy, thông tin tương lai không đủ để đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị trong kiểm soát chi phí và quản trị môi trường trong DN.

Ngoài những hạn chế trên, các DN CBTS Việt Nam còn gặp khó khăn nhất định trong việc tuân thủ các quy định về môi trường và tiêu chuẩn quốc tế về sản phẩm đối với hoạt động CBTS xuất khẩu khi hệ thống các quy định này ngày càng gia tăng về số lượng và tính nghiêm ngặt của nội dung, biện pháp xử phạt. Vì vậy, nhiều DN chưa thể đáp ứng được các bộ tiêu chuẩn theo quy định. Đồng thời, việc vận dụng thực hiện KTQTCPMT trong DN còn khá mới tại Việt Nam.

Đối với các DN CBTS, việc thực hiện KTQTCPMT còn hạn chế xuất phát từ các nguyên nhân cơ bản sau:

- Sự hạn chế về nguồn lực hay chưa hiểu hết nội hàm của quy định dẫn đến DN chưa thể đáp ứng một số bộ tiêu chuẩn.

- Xuất phát từ nhận thức của nhà quản trị DN CBTS chưa đầy đủ và đúng đắn về những vấn đề liên quan đến CPMT, TNXH của DN đối với môi trường cũng như quy mô sản xuất của DN nhỏ, độ tăng trưởng chưa cao, nguồn cung ứng nguyên liệu thủy sản không ổn định nên đã ảnh hưởng lớn tới việc ra quyết định của nhà quản trị, trong đó có quyết định thực hiện KTQTCPMT của DN.

- Các căn cứ được sử dụng để nhận dạng CPMT chưa được hình thành, xây dựng và cách tiếp cận CPMT xuất phát từ quy trình “xử lý cuối đường ống”. Đồng thời, DN không thể xác định được thực chất quy mô, chủng loại, nguồn gốc CPMT trong DN nên không thể cung cấp thông tin CPMT phục vụ cho việc lập BCMT một cách đầy đủ, khoa học.

- CPMT được DN xác định theo nguyên tắc như chi phí SXKD, đồng thời, việc bóc tách CPMT của DN chưa thực hiện hoặc thực hiện chưa đầy đủ nên chưa xác lập được CPMT theo hoạt động, phân tích đầu vào/đầu ra, đo lường dòng chảy NVL nhằm xử lý và cung cấp thông tin đáp ứng được yêu cầu quản trị CPMT.

- DN chưa có điều kiện hoặc chưa có áp lực đối với việc trang bị máy móc, thiết bị phục vụ đo lường chất thải, đo lường sự tác động đến môi trường bằng thước đo phi tiền tệ.

- Việc chưa thực hiện được định mức, dự toán CPMT ảnh hưởng đến thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai phục vụ mục tiêu quản trị DN hướng đến môi trường bền vững. DN chưa xây dựng đầy đủ định mức kinh tế kỹ thuật liên quan

đến sản xuất sản phẩm để phục vụ cho công tác quản lý chi phí, đặc biệt là chi phí ngoài định mức (chi phí nguyên liệu lãng phí, chi phí nhân công ngoài định mức...).

- KTQTCPMT chưa cho kết quả ngay khi thực hiện mà kết quả thể hiện sau một thời gian dài. Trong khi đó, nhà quản trị luôn cân nhắc giữa lợi ích và chi phí, chú trọng đến lợi ích trước mắt nên đã bỏ qua lợi ích, hiệu quả của việc áp dụng KTQTCPMT.

- Do chưa có bất cứ một hướng dẫn cụ thể nào về KTQTCPMT nên các DN chưa mạnh dạn hoặc còn lúng túng trong việc thực hiện KTQTCPMT. Điều đó có nghĩa các DN CBTS cần có thời gian và sự hỗ trợ từ những nhà nghiên cứu, các cơ quan quản lý nhà nước.

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

Chương 2 của luận án đã tập trung phân tích, đánh giá thực trạng về KTQTCPMT trong các DN CBTS Việt Nam, nội dung cơ bản đó là:

- Giới thiệu tổng quan về các DN CBTS Việt Nam và đặc điểm sản phẩm, tổ chức sản xuất ảnh hưởng đến KTQTCPMT trong các DN nghiên cứu.

- Phân tích thực trạng xử lý, cung cấp thông tin quá khứ, tương lai nhằm quản trị CPMT trong các DN CBTS, trong đó tập trung các nội dung như nhận diện CPMT, thu thập, xử lý thông tin CPMT và báo cáo CPMT.

- Đánh giá chung về thực trạng KTQTCPMT trong các DN CBTS Việt Nam và nêu lên thành công, hạn chế và nguyên nhân của hạn chế đó.

Trên cơ sở lý luận chương 1 và kết quả khảo sát thực trạng chương 2 để tác giả đưa ra các giải pháp nhằm hoàn thiện KTQTCPMT trong các DN CBTS Việt Nam ở chương 3.

CHƯƠNG 3. GIẢI PHÁP VÀ KIẾN NGHỊ VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN VIỆT NAM

3.1. Quan điểm và định hướng phát triển ngành chế biến thủy sản Việt Nam đến năm 2020 gắn với bảo vệ môi trường

3.1.1. Quan điểm phát triển ngành chế biến thủy sản Việt Nam gắn với bảo vệ môi trường

Việc xác định các giải pháp và kiến nghị để thực hiện KTQTCPMT tại các DN CBTS trong thời gian tới trước hết được dựa trên hệ thống các quan điểm phát triển ngành thủy sản nói chung và CBTS nói riêng, đã được Chính phủ và cơ quan chủ quản ngành xây dựng và công bố trong chiến lược phát triển ngành.

Theo Quyết định 1690/QĐ-TTg ngày 16 tháng 9 năm 2010 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt Chiến lược phát triển thủy sản Việt Nam đến năm 2020, trong đó các quan điểm phát triển ngành thủy sản tập trung *“Phát triển thành một ngành sản xuất hàng hóa, có thương hiệu uy tín, có khả năng cạnh tranh cao trong hội nhập kinh tế quốc tế, trên cơ sở phát huy lợi thế của một ngành sản xuất - khai thác tài nguyên tái tạo, lợi thế của nghề cá nhiệt đới, chuyển nghề cá nhân dân thành nghề cá hiện đại, tạo sự phát triển đồng bộ, đóng góp ngày càng lớn vào sự phát triển kinh tế - xã hội đất nước. Đồng thời, phát triển thủy sản theo hướng chất lượng và bền vững, trên cơ sở giải quyết hài hòa mối quan hệ giữa nâng cao giá trị gia tăng với đảm bảo chất lượng, vệ sinh an toàn thực phẩm, bảo vệ môi trường, bảo vệ và phát triển nguồn lợi và an sinh xã hội; Chủ động thích ứng với tác động của biến đổi khí hậu; Kết hợp chặt chẽ giữa phát triển thủy sản với góp phần bảo vệ chủ quyền quốc gia và an ninh quốc phòng trên các vùng biển.”*

Quyết định số 256/2003/QĐ-TTg của Thủ Tướng Chính phủ ngày 02 tháng 12 năm 2003 phê duyệt Chiến lược bảo vệ môi trường quốc gia đến năm 2010 và định hướng đến năm 2020 xác định quan điểm chiến lược là:

- (i) Chiến lược Bảo vệ môi trường là bộ phận cấu thành không thể tách rời của Chiến lược phát triển kinh tế xã hội, là cơ sở quan trọng bảo đảm phát triển kinh tế bền vững đất nước.

- (ii) 80% cơ sở SXKD được cấp Giấy chứng nhận đạt tiêu chuẩn môi trường hoặc chứng chỉ ISO 14001.
- (iii) 100% sản phẩm, hàng hóa xuất khẩu và 50% hàng hóa tiêu dùng trong nội địa được ghi nhãn môi trường theo tiêu chuẩn ISO 14021

Từ các văn bản trên đã chỉ rõ những quan điểm phát triển đối với ngành CBTS Việt Nam như sau:

Một là, ngành CBTS cần phát huy hơn nữa vị trí quan trọng trong công cuộc phát triển kinh tế xã hội đất nước bằng cách chuyển từ tăng trưởng chiều rộng sang tăng trưởng chiều sâu, tăng cường xuất khẩu, gia tăng thu nhập ngoại tệ và nâng cao vị thế của đất nước trên trường quốc tế. Từ đó đưa ngành CBTS trở thành một ngành kinh tế được công nghiệp hoá và hiện đại hoá.

Hai là, duy trì và phát triển ngày càng nhiều sản phẩm từ thủy hải sản chế biến có giá trị giá tăng và giá trị kinh tế cao cho các thị trường trong nước và quốc tế, chống lại sự giảm sút của nguồn lợi biển, tăng cường khả năng phục hồi tự nhiên của các nguồn lợi biển nhưng vẫn duy trì được tốc độ phát triển cao, phát triển ngành CBTS hướng về xuất khẩu. Đồng thời phải đầu tư cho quá trình CBTS đạt các chứng nhận, các tiêu chuẩn quốc tế về chất lượng, vệ sinh an toàn sản phẩm và thân thiện với môi trường.

Ba là, cần đẩy nhanh việc xây dựng các nhà máy CBTS hiện đại để theo kịp tốc độ phát triển sản lượng thủy sản nhằm nâng cao giá trị hàng hoá xuất khẩu, giảm dần tỷ lệ xuất khẩu thủy sản thô, tránh hiện tượng lãng phí nguồn lợi thủy sản và bảo vệ môi trường cho hoạt động CBTS.

Bốn là, cần đẩy mạnh hợp tác quốc tế để tranh thủ sự hợp tác, giúp đỡ về vốn, công nghệ, trong các lĩnh vực CBTS, đào tạo và chuyển giao kinh nghiệm quản lý và phát triển thị trường.

Như vậy, về mặt quan điểm chiến lược phát triển thủy sản Việt Nam nói chung và phát triển ngành CBTS nói riêng đã gắn liền với chiến lược bảo vệ môi trường quốc gia, tạo sự phát triển bền vững, gắn TNXH của DN với môi trường để tạo dựng lợi thế cạnh tranh theo yêu cầu mới của thị trường thế giới.

3.1.2. Định hướng phát triển ngành chế biến thủy sản Việt Nam đến năm 2020

Căn cứ vào Chiến lược phát triển thủy sản Việt Nam đến năm 2020, các định hướng phát triển ngành thủy sản được cụ thể đối với từng lĩnh vực như Khai thác và bảo vệ nguồn lợi thủy sản; Nuôi trồng thủy sản; Chế biến và tiêu thụ sản phẩm thủy sản; Cơ khí đóng sửa tàu thuyền và dịch vụ hậu cần nghề cá. Trong đó, định hướng phát triển ngành CBTS được Nhà nước xác định cụ thể trong Quyết định 1690/QĐ-TTg ngày 16 tháng 9 năm 2010 của Thủ tướng Chính phủ như sau:

Một là: Rà soát lại quy hoạch các nhà máy CBTS xuất khẩu, gắn kết chặt chẽ các cơ sở chế biến với vùng sản xuất nguyên liệu và cơ sở dịch vụ hậu cần (các cảng cá, bến cá).

Hai là: Đẩy mạnh phát triển theo chiều sâu và đa dạng hóa sản phẩm chế biến, tăng tỷ lệ giá trị gia tăng trong mỗi sản phẩm thủy sản.

Ba là: Giữ vững thị phần trên các thị trường lớn (EU, Nhật, Hoa Kỳ, Nga...), đồng thời không ngừng mở rộng thị trường để tăng thị phần trên các thị trường tiềm năng khác (Trung Quốc, Hàn Quốc, Trung Đông, Canada, Úc, các nước Trung Mỹ, Nam Mỹ,...). Bên cạnh đó, củng cố và phát triển CBTS nội địa, mở rộng thị trường trong nước trên cơ sở đa dạng hóa các sản phẩm để phù hợp với thị hiếu tiêu dùng.

Bốn là: Tổ chức sản xuất thủy sản liên hoàn theo chuỗi giá trị sản phẩm. Thực hiện việc truy xuất nguồn gốc và xây dựng thương hiệu các sản phẩm thủy sản, nhất là các sản phẩm có lợi thế cạnh tranh cao của Việt Nam. Hình thành hệ thống kênh phân phối sản phẩm thủy sản trong và ngoài nước.

Năm là: Tổ chức lại sản xuất, xây dựng mối quan hệ liên kết, chia sẻ lợi ích giữa các DN, người sản xuất, nhà khoa học nhằm tạo môi trường thuận lợi nâng cao hiệu quả sản xuất. Đặc biệt chú trọng việc quy hoạch, tổ chức lại các cơ sở chế biến thức ăn, chế phẩm sinh học, thuốc thú y phục vụ nuôi trồng thủy sản, đảm bảo chất lượng, an toàn vệ sinh thực phẩm, bảo đảm hài hòa lợi ích giữa các công đoạn trong chuỗi giá trị của quá trình sản xuất thủy sản, đồng thời tạo sự công bằng giữa các thành phần kinh tế và giữa các lực lượng lao động tham gia sản xuất thủy sản.

Theo Quy hoạch tổng thể phát triển thủy sản đến năm 2020, tầm nhìn 2030 phân đầu phát triển với mục tiêu trở thành kinh tế trọng điểm, mũi nhọn về xuất

khẩu với một số chỉ tiêu cụ thể đến năm 2020 giá trị xuất khẩu thủy sản đạt khoảng 11 tỷ USD, tốc độ tăng trưởng bình quân đạt 7-8%/năm (giai đoạn 2011-2020), tỷ trọng sản phẩm giá trị gia tăng xuất khẩu đạt 50%; đến năm 2030, giá trị xuất khẩu thủy sản đạt khoảng 20 tỷ USD, tốc độ tăng trưởng bình quân đạt 6-7%/năm (giai đoạn 2020-2030), tỷ trọng sản phẩm giá trị gia tăng xuất khẩu đạt 60%.

Chiến lược phát triển dựa theo nguyên tắc tăng trưởng kinh tế nhanh, ổn định và bền vững, thay đổi mô hình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm thủy sản theo hướng thân thiện với môi trường, tiết kiệm tài nguyên thiên nhiên, an ninh xã hội và an toàn sinh thái. Kết hợp chặt chẽ phát triển thủy sản với quốc phòng an ninh.

Xuất phát từ định hướng trên, các DN CBTS cần thiết có các giải pháp cụ thể thực hiện quản trị môi trường nhằm mục tiêu quản trị DN, thực hiện TNXH của DN đối với môi trường và hướng đến phát triển bền vững DN, trong đó phát triển KTQTCPMT đáp ứng cho mục tiêu quản trị môi trường DN là một trong những giải pháp ưu tiên.

3.2. Các yêu cầu mang tính nguyên tắc đối với kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản

Các vấn đề môi trường đang được xem là thách thức lớn, trong đó mối đe dọa về sự ô nhiễm môi trường tự nhiên đã trở thành vấn đề cấp bách, cần giải quyết. KTQTCPMT đem lại nhiều lợi ích cho DN và cung cấp đầy đủ hơn các thông tin môi trường thích hợp cho nhà quản trị trong việc ra các quyết định. Tuy nhiên, để thực hiện hiệu quả, DN cần đảm bảo các yêu cầu mang tính nguyên tắc sau:

3.2.1. Phù hợp với điều kiện của doanh nghiệp

Việc thực hiện KTQTCPMT phải gắn với điều kiện của DN như đặc thù về SXKD, đặc điểm phân cấp, quản lý của DN CBTS. Tại các DN CBTS, hoạt động sản xuất tác động lớn đến môi trường, CPMT chiếm tỷ trọng khá lớn và các sản phẩm bị chi phối bởi các tiêu chuẩn môi trường. Do đó, báo cáo kế toán quản trị tích hợp yếu tố môi trường sẽ giúp cho nhà quản trị tìm ra các cơ hội để kiểm soát và giảm thiểu các khoản chi phí này.

Phần lớn công nghệ sản xuất thuộc các ngành sản xuất của Việt Nam hiện nay còn tương đối lạc hậu so với công nghệ tốt nhất hiện có ở các nước phát triển.

Chính vì vậy các DN sản xuất có nhiều cơ hội SXSH thông qua việc áp dụng các công nghệ mới vừa làm tăng năng suất và giảm việc phát thải ngay từ nguồn. Việc làm này một mặt vừa đem lại hiệu quả kinh tế, một mặt vừa giảm thiểu được các tác động xấu của hoạt động sản xuất đến môi trường. Để giúp nhà quản trị nhận ra được các lợi ích kinh tế của việc SXSH cần có các thông tin chính xác về các chi phí liên quan, trong đó có CPMT. Tuy nhiên với hệ thống kế toán hiện hành, các thông tin mà nhà quản trị có được chưa giúp họ nhận ra được những cơ hội đó, và vì vậy những cơ hội SXSH thường bị bỏ qua.

Bên cạnh đó, DN cần dựa vào điều kiện thực tế để tuân theo các tiêu chuẩn và thủ tục về quản lý môi trường. Trong đó, DN nên sắp xếp theo các thứ tự ưu tiên (1) Các luật định của chính phủ; (2) Các tiêu chuẩn tự nguyện như ISO 14001 hay các tiêu chuẩn của các tổ chức tiêu chuẩn quốc tế; (3) Các chính sách môi trường được phát triển bởi các nhà quản trị DN. Khi đó, các chính sách môi trường nói chung và KTQTCPMT nói riêng của DN sẽ được lựa chọn và thực hiện một cách có cơ sở khoa học.

3.2.2. Tuân theo các nguyên tắc kế toán

Mục tiêu về phát triển kinh tế - xã hội cần phải được thực hiện đồng thời với mục tiêu về môi trường. Hệ thống hạch toán hiện nay mới chỉ bao gồm những biến số liên quan tới việc xác định doanh thu và chi phí có quan hệ trực tiếp với sản phẩm. Vì vậy, vấn đề đặt ra đối với các DN đó là bóc tách được CPMT trong các tài khoản chi phí chung như CPSXC, chi phí quản lý DN; từ đó đưa ra các giải pháp kinh tế cho các vấn đề môi trường thể hiện trách nhiệm của DN với môi trường. DN cần nhận thức sâu sắc về các CPMT để xác định, phân tích và kiểm soát được các chi phí này. Để đạt được mục đích trên, DN cần hoàn thiện các hệ thống hạch toán kế toán hiện nay theo hướng tính đến các yếu tố môi trường là một yêu cầu khách quan và cấp thiết. Đó là cơ sở quan trọng để hình thành nên KTQTCPMT.

KTQTCPMT phải phát triển trong hệ thống kế toán quản trị, đồng thời phát triển các kỹ thuật tính toán, các phương pháp thu thập, xử lý số liệu và lập các biểu mẫu báo cáo mới. Việc kế thừa sẽ giảm thiểu chi phí phát sinh về sự thay đổi trong DN và phù hợp với công nghệ thông tin và đội ngũ cán bộ kế toán hiện tại. Song

song, việc phát triển và bổ sung hệ thống kế toán nhằm cung cấp kịp thời, đầy đủ các thông tin CPMT cho nhà quản trị.

Để đảm bảo thông tin CPMT thật sự hữu ích cho các đối tượng sử dụng thì các thông tin này cần đảm bảo đồng thời tất cả các yêu cầu kế toán. Tuy nhiên, trong quá trình cung cấp các thông tin này các DN cần xem xét đến hạn chế về mặt chi phí trong việc cung cấp thông tin, tức là xem xét quan hệ lợi ích – chi phí để đảm bảo lợi ích đạt được lớn hơn các chi phí bỏ ra.

3.2.3. Đảm bảo phù hợp giữa chi phí và lợi ích

Việc thực hiện KTQTCPMT trong các DN CBTS nói riêng và các DN nói chung phải đảm bảo nguyên tắc cân đối giữa lợi ích và chi phí. Các công cụ KTQTCPMT đưa vào áp dụng phải có lợi ích lớn hơn chi phí bỏ ra để thiết kế và triển khai công cụ đó.

Chi phí của việc áp dụng KTQTCPMT khá rõ ràng, bao gồm các chi phí liên quan đến đầu tư vào công nghệ thông tin, huấn luyện nhân viên kế toán. Các lợi ích của việc áp dụng KTQTCPMT thường khó nhận diện và lượng hóa bằng tiền hơn. Các lợi ích này thường là quản lý tốt hơn các khoản CPMT và giảm thiểu được chúng, các quyết định quản trị như đem lại hình ảnh của DN và tránh được những thiệt hại trong tương lai, đánh giá khả năng sinh lời của sản phẩm, xác định cơ cấu sản phẩm, lựa chọn đầu tư được đúng đắn hơn dựa trên các thông tin chính xác và đầy đủ hơn. Các lợi ích khác của việc áp dụng KTQTCPMT có thể giúp nhà quản trị thiết kế lại sản phẩm và quy trình sản xuất làm giảm tiêu hao vật liệu, năng lượng và các phát thải, sản phẩm của DN trở nên thân thiện với môi trường hơn và từ đó nâng cao được hình ảnh của DN trong con mắt của khách hàng, nhà đầu tư. Điều quan trọng khi phân tích lợi ích - chi phí cần ước lượng đầy đủ các chi phí và lợi ích để đưa ra quyết định về việc có hay không đưa vào áp dụng KTQTCPMT trong DN nhằm nâng cao hiệu quả tài chính.

3.3. Đề xuất các giải pháp kế toán quản trị chi phí môi trường tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam

Để giải quyết bài toán môi trường, ngoài việc đẩy mạnh tuyên truyền vận động, tạo điều kiện để mọi người tiếp cận kiến thức về pháp lý trong lĩnh vực môi

trường, các vấn đề liên quan đến tác động môi trường, tạo chuyển biến trong nhận thức về bảo vệ môi trường, các DN CBTS cần có các giải pháp có tính khả thi nhằm hướng đến việc hỗ trợ giải quyết một phần căn nguyên của ô nhiễm môi trường trong lĩnh vực này. Cụ thể như áp dụng sản xuất sạch vào ngành CBTS để một mặt giải quyết được tình trạng phát sinh chất thải gây ô nhiễm môi trường, mặt khác tiết kiệm được năng lượng và nguyên liệu đem lại lợi ích kinh tế cho các công ty; các DN thực hiện nghiêm các quy định pháp luật về bảo vệ môi trường; xây dựng và vận hành hệ thống xử lý ô nhiễm theo cam kết; các DN, nhà máy chế biến mới phải xây dựng các phương án bảo vệ môi trường và trình các cơ quan có thẩm quyền phê duyệt để làm căn cứ thực hiện và giám sát; phải xây dựng HTXLNT nếu DN chưa có hoặc phải sửa chữa, thay thế, nâng cấp, mở rộng cho phù hợp với công nghệ xử lý nước thải; DN cần xây dựng đội ngũ cán bộ làm công tác môi trường chuyên trách để có thể quản lý, vận hành hệ thống và giám sát việc thực hiện các nhiệm vụ về môi trường một cách có hiệu quả.

Với các luận giải về KTQTCPMT và thực trạng KTQTCPMT trong các DN CBTS, tác giả xin đề xuất các giải pháp cụ thể gắn với việc thực hiện KTQTCPMT trong DNCBTS như sau:

3.3.1. Hoàn thiện thu thập, xử lý và cung cấp thông tin quá khứ phục vụ quản trị chi phí môi trường

3.3.1.1. Nhận diện, phân loại chi phí môi trường

Nhận diện, phân loại CPMT được tiến hành qua các bước: Xác định phạm vi CPMT; phân loại CPMT theo nguồn gốc phát sinh chi phí và mục đích quản lý.

Đối với các DN CBTS Việt Nam bước đầu mới áp dụng KTQTCPMT cần xác định phạm vi CPMT hướng đến chi phí nội bộ, bởi chi phí xã hội khó đo lường. CPMT trong DN CBTS được xác định cụ thể là chi phí phát sinh trước, trong và sau quá trình chế biến và cả chi phí phục hồi môi trường mà DN chi trả theo quy định của nhà nước hoặc ủng hộ vì hoạt động bảo vệ môi trường. Cụ thể như chi phí sàn lọc, tuyển chọn nguyên liệu đầu vào, chi phí tổn thất nguyên liệu, năng lượng, nước trong quá trình chế biến, chi phí phục hồi sức khỏe, trang bị bảo hộ cho nhân công

trong môi trường độc hại, chi phí xử lý môi trường, phí, lệ phí môi trường và các chi phí cho hoạt động bảo vệ môi trường khác.

CPMT trong các DN CBTS tập trung vào các chi phí nội bộ trên cơ sở theo dòng vật liệu và năng lượng. CPMT được xác định như sau:

Tổng CPMT của DN	=	Chi phí bảo vệ môi trường	+	Chi phí vật liệu của phế thải	+	Chi phí chế biến phát sinh không tạo ra thành phẩm
------------------	---	---------------------------	---	-------------------------------	---	--

Trong đó:

- Chi phí bảo vệ môi trường bao gồm các chi phí cho việc ngăn ngừa ô nhiễm và quản lý môi trường (như các chi phí nghiên cứu và phát triển, chi phí KH đối với chi phí phát triển đã được vốn hóa thành tài sản cố định, chi phí nhân sự cho quản lý môi trường, chi phí phát sinh thêm cho công nghệ SXSH), chi phí xử lý chất thải và khí thải (như chi phí KH các thiết bị liên quan, chi phí bảo trì thiết bị, chi phí nhân viên liên quan, chi phí vật liệu cho hoạt động của thiết bị) và các khoản tiền phạt do vi phạm pháp luật về môi trường, thuế, phí môi trường).

- Chi phí vật liệu của phế thải là giá trị của các vật liệu nằm trong các đầu ra phi sản phẩm như chất thải rắn, nước thải và khí thải.

- Chi phí chế biến phát sinh không tạo ra thành phẩm là chi phí lao động, chi phí KH thiết bị... để chế biến các đầu ra phi sản phẩm.

Dựa vào đặc điểm của các DN CBTS và phạm vi xác định CPMT như trên, cần phân loại CPMT theo dòng vật liệu như hướng dẫn của UNDSO (2001) và IFAC (2005). Bởi việc phân loại chi phí theo mô hình này sẽ giúp DN xác định đúng chi phí thực cho phế thải, nó không chỉ bao gồm chi phí xử lý phế thải mà còn gồm cả chi phí của vật liệu nằm trong phế thải và chi phí chế biến (chi phí lao động và chi phí KH tài sản cố định). Qua đó sẽ chỉ ra cho nhà quản trị thấy được độ lớn của CPMT và các cơ hội để cắt giảm CPMT. Áp dụng mô hình phân loại CPMT của UNDSO (2001) vào các DN CBTS được thể hiện trong phụ lục 28.

Xét đến việc thông tin CPMT được sử dụng cho các quyết định đầu tư thì cần mở rộng cách thức phân loại của UNDSO bằng cách đưa thêm các chi phí khó định hình vào xem xét, đó là áp dụng mô hình phân loại CPMT của IFAC (2005) và USEPA (1995).

Ngoài các khoản CPMT (phụ lục 28) thì các chi phí về thuế và phí môi trường do việc thay đổi pháp luật môi trường trong tương lai, năng suất lao động, hình ảnh công ty, mối quan hệ với các bên liên quan (như cộng đồng dân cư, khách hàng, các tổ chức bảo vệ môi trường) cần được đưa vào xem xét. Việc đưa các chi phí này vào trong phân tích dự án đầu tư sẽ làm nổi bật được giá trị của dự án đầu tư SXSH. Tuy nhiên, đo lường hay ước tính các khoản chi phí trên khó có thể thực hiện được do ảnh hưởng lớn bởi các dự luật, bởi sự quan tâm của khách hàng đối với chất lượng về môi trường, hay phụ thuộc vào kết quả kinh doanh, cụ thể kết quả kinh doanh càng cao thì DN càng chú trọng đến nâng cao hình ảnh của DN bằng cách chế biến và cung ứng sản phẩm đảm bảo an toàn và sức khỏe cho người lao động.

3.3.1.2. Xác định chi phí môi trường

a. Lựa chọn phương pháp xác định giá phí môi trường

Tại các DN CBTS, trong từng khâu chế biến việc thất thoát nguyên liệu, việc tạo ra chất thải và mức độ ô nhiễm có sự khác biệt nên cần lựa chọn phương pháp xác định phí môi trường phù hợp nhằm kiểm soát và phân bổ CPMT một cách khoa học và đầy đủ. Do đó, các DN CBTS cần dựa vào đặc thù công nghệ chế biến và mặt hàng chế biến để lựa chọn phương pháp xác định giá phí môi trường phù hợp.

Phương pháp xác định chi phí môi trường trên cơ sở hoạt động (ABC)

Đối với các DN CBTS có đặc điểm sản xuất nhiều loại sản phẩm, tính độc hại từ chất thải của các loại sản phẩm có sự khác biệt nhau và nguyên liệu ít thất thoát trong quá trình chế biến như các DN chế biến các mặt hàng đông lạnh nguyên con, thì có thể lựa chọn phương pháp xác định giá phí môi trường trên cơ sở hoạt động. Để xác định giá phí môi trường cho từng trung tâm nhằm kiểm soát CPMT và phân bổ CPMT cho từng loại sản phẩm, DN cần:

- Căn cứ vào toàn bộ quy trình SXKDCBTS của DN, xác định được các trung tâm phát sinh chi phí liên quan đến hoạt động môi trường, cụ thể như sau:

(1) Các trung tâm phát sinh chất thải trong các giai đoạn (trung tâm thứ nhất, trung tâm thứ hai, trung tâm thứ n). Cụ thể đơn cử đối với DN chế biến mặt hàng tôm đông lạnh nguyên con, các trung tâm chi phí gồm trung tâm rửa nguyên liệu, trung tâm mạ đông, tái băng và trung tâm bao PE.

(2) Trung tâm xử lý nước thải tập trung cuối đường ống;

(3) Trung tâm quản lý hoạt động môi trường.

- Sử dụng các tài khoản/sổ kế toán chi tiết phản ánh CPMT phát sinh tại từng trung tâm CPMT.

Phương pháp xác định chi phí môi trường theo dòng vật liệu

Đối với các DN CBTS có đặc điểm sản xuất một loại sản phẩm, sử dụng nhiều loại nguyên liệu và nguyên liệu thất thoát nhiều trong quá trình chế biến như các sản phẩm đông lạnh có giá trị gia tăng cao, cá tra và cá basa fillet đông lạnh, chả cá... hoặc chế biến nhiều loại sản phẩm nhưng chất thải của các nhóm của các loại sản phẩm không khác biệt nhau nhiều, DN có thể lựa chọn xác định giá phí môi trường theo phương pháp dòng luân chuyển vật liệu. Để xác định giá phí môi trường DN cần:

- Xác định các loại vật liệu được sử dụng cho trong toàn bộ quy trình chế biến. Mỗi thứ vật liệu sử dụng được tổ chức thành một dòng luân chuyển.

- Trong toàn bộ quy trình chế biến, cần xác định phân chia thành nhiều giai đoạn. Việc phân chia các giai đoạn phải gắn với chất thải phát sinh tại mỗi giai đoạn (giai đoạn 1, giai đoạn 2, ...), chi phí vật liệu, nước, năng lượng phải được tách thành từng dòng luân chuyển qua các giai đoạn. Trong mỗi giai đoạn chi phí vật liệu, năng lượng, nước sử dụng cho sản xuất phải được xác định cho sản phẩm tích cực và không tạo ra sản phẩm (giá trị vật liệu bị mất). Cụ thể minh họa đối với DN chế biến cá tra, cá basa fillet đông lạnh, quy trình chế biến có thể phân thành các giai đoạn như ngâm, fillet, rửa, lạng da, tạo hình, đông IQF, cấp đông, đóng gói.

- Sử dụng các tài khoản/sổ kế toán chi tiết phản ánh chi phí vật liệu xuất từ kho hoặc mua ngoài sử dụng cho chế biến. Chi phí NL, VLTT được phản ánh theo từng giai đoạn, trong mỗi giai đoạn theo dõi chi tiết cho từng thứ vật liệu theo hai nội dung: (1) Chi phí NV, VLTT tạo ra sản phẩm; (2) Chi phí NV, VLTT không tạo ra sản phẩm (chi phí vật liệu tạo ra chất thải)

Có thể áp dụng MFCA đối với DN sử dụng nhiều vật liệu trong hoạt động quản lý môi trường DN để xác định vật liệu sử dụng lãng phí.

Tuy nhiên việc xác định dòng luân chuyển vật liệu sẽ phức tạp và mất nhiều thời gian trong việc quan sát, thống kê, thử nghiệm để đưa ra tiêu chuẩn (định mức).

Phương pháp kết hợp trên cơ sở hoạt động (ABC) và dòng luân chuyển vật liệu

Đối với các DN CBTS có đặc điểm sản xuất nhiều loại sản phẩm, sử dụng nhiều loại nguyên liệu và nguyên liệu thất thoát nhiều trong quá trình chế biến, đồng thời chất thải của các nhóm của các loại sản phẩm có sự khác biệt lớn như chế biến surimi các loại, DN có thể lựa chọn xác định giá phí môi trường kết hợp giữa phương pháp ABC và phương pháp theo dòng luân chuyển vật liệu.

Theo phương pháp này, DN cần:

- Phân chia thành nhiều giai đoạn sản xuất, việc phân chia các công đoạn sản xuất phải gắn với chất thải phát sinh tại mỗi giai đoạn. Đơn cử, đối với quá trình sản xuất surimi có thể chia thành các giai đoạn xử lý nguyên liệu, rửa, lọc, khử nước, cấp đông, đóng gói, bởi ở mỗi giai đoạn này đều có khả năng phát sinh thất thoát nguyên liệu, năng lượng, nước và phát sinh chất thải.

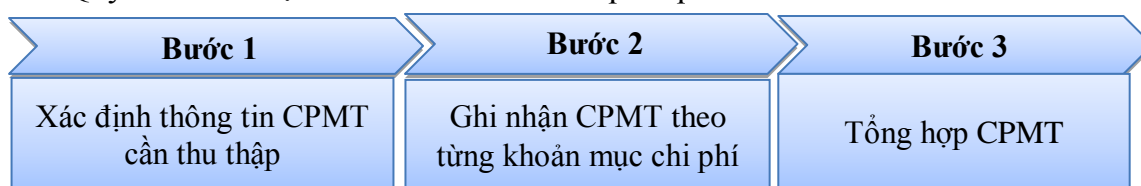
- Xác định dòng luân chuyển vật liệu trong từng giai đoạn.

- Đồng nhất các giai đoạn phát sinh chất thải vật liệu với trung tâm chi phí đã được nêu trong phương pháp ABC. Mỗi trung tâm được phân chia sẽ phát sinh giá trị vật liệu của chất thải tạo ra và CPMT của trung tâm đó. Thông tin CPMT chi tiết của từng trung tâm phải đảm bảo phản ánh được số lượng và giá trị vật liệu tạo ra sản phẩm tích cực, số lượng và giá trị vật liệu tạo ra chất thải, CPMT phát sinh của từng trung tâm.

- Sử dụng kết hợp các tài khoản/sổ chi tiết đã thiết lập cho phương pháp ABC và phương pháp MFCA.

b. Quy trình xác định chi phí môi trường

Quy trình xác định CPMT có thể khái quát qua các bước sau:



Sơ đồ 3.1: Quy trình xác định CPMT

Dựa vào đặc điểm sản xuất của các DN CBTS và phương pháp xác định CPMT để thu thập các thông tin liên quan đến CPMT trên các chứng từ, sổ kế toán của DN theo nguyên tắc truy tìm nguồn gốc của CPMT. Các thông tin này được xác định trên cơ sở các yếu tố môi trường của DN (phụ lục 29).

Phương pháp thu thập thông tin liên quan đến CPMT được thực hiện từ quá trình hạch toán tập hợp chi phí và tính giá thành của DN, cụ thể như sau:

- Đối với chi phí môi trường của khoản mục NL, VLTT:

Chi phí NL, VLTT bao gồm chi phí vật liệu chính (thô) và vật liệu phụ trợ. Trong đó vật liệu phụ trợ (muối, mì chính, sorbitol, oxy già, bột hoàn tinh, bột mì, lòng trắng trứng, sữa dừa, hỗn hợp gia vị, nước đá) được xuất dùng theo công thức chế biến và chiếm tỷ trọng không đáng kể. Tại từng trung tâm chi phí, kế toán theo dõi chi tiết cân đối dòng vật liệu dựa trên phiếu xuất kho vật liệu (phụ lục 30). Cuối tháng, kế toán tập hợp các sổ chi tiết cân đối dòng vật liệu, xác định trị giá nguyên liệu chính xuất dùng cho sản xuất; dựa trên định mức vật liệu và phương trình cân đối dòng vật liệu để xác định tổng chi phí NL, VLTT, chi phí NVL lãng phí/không tạo ra thành phẩm và trị giá vật liệu phế thải thu hồi. Trên cơ sở đã bóc tách được chi phí nguyên liệu xuất chính dùng, kế toán lập bảng tổng hợp chi phí nguyên liệu chính cho từng loại thành phẩm (phụ lục 31), đồng thời xác định được CPMT về NVL.

$$\begin{array}{l} \text{CPMT về} \\ \text{NVL} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng chi phí} \\ \text{NVL đưa vào} \\ \text{chế biến} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Tổng chi phí NVL} \\ \text{tạo ra thành phẩm} \\ \text{(theo định mức)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Trị giá vật liệu} \\ \text{phế thải thu hồi} \\ \text{ước tính} \end{array}$$

Trong đó, vật liệu phế thải thu hồi có thể được DN CBTS chọn lựa phương án bán ra ngoài hoặc tiếp tục chế biến ra sản phẩm khác.

- Đối với chi phí môi trường của khoản mục nhân công trực tiếp:

Các DN CBTS cần thực hiện hạch toán chi tiết ngay từ khi phát sinh chứng từ liên quan đến chi phí NCTT như tiền lương nhân công trực tiếp chế biến; các khoản trích theo lương; phụ cấp độc hại... Trong đó, tiền lương nhân công trực tiếp chế biến cần xác định cụ thể chi phí tiền lương theo định mức và chi phí tiền lương ngoài định mức theo từng công đoạn của từng phân xưởng sản xuất, bởi các loại thành phẩm của cùng chủng loại được chế biến theo một quy trình công nghệ.

Chẳng hạn, các công đoạn của phân xưởng sản xuất mặt hàng Surimi gồm: tiếp liệu (tiếp nhận nguyên liệu – rửa lần 1), sơ chế (cắt đầu, lột da và tách xương), làm sạch (rửa lần 2, ép nước), chế biến, xếp khuôn (phân cỡ và xếp khuôn), cấp đông (chờ đông/cấp đông/rã đông), mạ băng (mạ băng và dò kim loại), hoàn thành (đóng gói và bảo quản). Tuy nhiên, đối với các DN CBTS chưa xây dựng định mức cụ thể với từng công đoạn thì có thể tính chi phí tiền lương theo định mức và chi phí tiền lương ngoài định mức cho sản phẩm. Các khoản bảo hiểm trích theo lương và phụ cấp độc hại được tính theo quy định trên tiền lương cơ bản theo hệ số và không phụ thuộc vào tiền lương thực tế phát sinh.

Cuối tháng, kế toán lập bảng tổng hợp chi phí NCTT phát sinh (không tính đến các khoản trích theo lương) và chi tiết CPMT của khoản mục NCTT theo từng mặt hàng chế biến (phụ lục 32).

- Đối với CPSXC và chi phí quản lý DN:

Ngoài các thông tin CPMT nằm trong khoản mục CPSXC mà các DN CBTS đã tập hợp và hạch toán, như nhân viên vệ sinh, tiền lương nhân viên quản lý môi trường, chi phí bảo hộ lao động, chi phí HTXLNT và phí môi trường khác. Tại các DN CBTS còn có các thông tin liên quan đến môi trường thuộc CPSXC và chi phí quản lý DN cần tập hợp như chi phí lãng phí về năng lượng, nước (được tính chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức về năng lượng, nước), chi phí về cây xanh, tạo cảnh quan môi trường làm việc tốt, CPMT cần kiểm tra (chi phí phân tích nước thải; chi phí xây dựng, quản lý và vận hành bãi thải; chi phí vận tải chất thải, chi phí đánh giá tác động môi trường), chi phí nghiên cứu công nghệ SXSH, dịch vụ bên ngoài cho quản lý môi trường (hội thảo, hội nghị, đào tạo...)

Mặt khác, đối với chi phí bao bì/bao gói sản phẩm (như thùng carton, PE xếp góc) được xuất dùng nên hạch toán là CPMT, bởi thùng carton, PE xếp góc bao bì/bao gói sản phẩm sẽ bị người tiêu dùng vứt bỏ khi sử dụng sản phẩm nên việc xử lý rác thải bao bì trở thành chi phí xã hội.

Cuối tháng, kế toán lập bảng tổng hợp CPSXC liên quan đến môi trường phát sinh (phụ lục 33).

Thông tin liên quan đến CPMT sau khi được tập hợp cần tiến hành xử lý theo

nguyên tắc sau:

- CPMT của khoản mục NL,VLTT được tập hợp riêng cho sản phẩm nào thì tính giá thành cho sản phẩm đó.

- CPMT của khoản mục NCTT và chi phí nhân viên vệ sinh thuộc khoản mục CPSXC được tập hợp riêng cho từng phân xưởng sản xuất, được phân bổ theo khối lượng từng loại thành phẩm thuộc phân xưởng đó hoàn thành và là căn cứ tính giá thành cho từng loại thành phẩm.

- CPMT liên quan đến khoản mục CPSXC (trừ chi phí nhân viên vệ sinh) được tập hợp chung cho cả quá trình sản xuất thì phân bổ theo khối lượng thành phẩm do DN sản xuất.

Trên nguyên tắc xử lý thông tin, kế toán tính toán và tổng hợp (phụ lục 34) thể hiện tổng quát CPMT đối với từng loại thành phẩm, nhằm thuận tiện cho việc theo dõi, đánh giá và ra quyết định của những người sử dụng thông tin.

3.3.1.3. Báo cáo chi phí môi trường

Lập báo cáo CPMT nhằm cung cấp thông tin cho các nhà quản trị DN để phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến tài chính và môi trường. Báo cáo này được lập và trình bày theo yêu cầu quản trị cụ thể của DN. Báo cáo CPMT thể hiện các thông tin liên quan đến hoạt động môi trường đã thu thập và tổng hợp, trong đó thông tin về CPMT được quan tâm nhiều nhất, đây là loại thông tin chủ yếu giúp các DN CBTS kiểm soát và quản trị CPMT trong DN.

Đối với yêu cầu và các điều kiện hiện tại ở Việt Nam, tác giả cho rằng báo cáo CPMT của các DN CBTS nên xây dựng theo một hệ thống thể hiện đồng thời thông tin tiền tệ và phi tiền tệ trong mối liên quan với các thông tin kế toán khác của DN. Thông tin tiền tệ xem xét đến các khía cạnh chi phí khác nhau về vấn đề môi trường ảnh hưởng như thế nào đến DN, trong khi thông tin phi tiền tệ đo lường dữ liệu bằng đơn vị hiện vật và cung cấp một công cụ để đảm bảo tuân thủ các quy định cụ thể. Các thông tin này có thể được sử dụng nhằm mục đích quản lý, thiết lập mục tiêu môi trường đạt được, đảm bảo hiệu quả, đưa trách nhiệm kế toán đến nhà quản trị vào hoạt động môi trường và phối hợp nâng cao hiệu quả tài chính.

Thông tin CPMT trong báo cáo CPMT phục vụ cho việc ra quyết định bao

gồm các nội dung sau:

- Thông tin CPMT của toàn DN, của từng công đoạn chế biến/trung tâm CPMT hay của từng sản phẩm sẽ giúp nhà quản trị nhận biết và xác định được nơi phát sinh chi phí và nơi chịu CPMT. Thông qua đó xác định được CPMT phân bổ phù hợp cho từng hoạt động và các đối tượng chịu chi phí (sản phẩm). CPMT của từng trung tâm hoặc từng giai đoạn chế biến là cơ sở đề xuất những biện pháp quản lý CPMT trong từng trung tâm hoặc giai đoạn chế biến đó, hướng đến mục tiêu kiểm soát CPMT nhằm đề xuất các giải pháp cắt giảm CPMT không hiệu quả.

- Thông tin về dòng chi phí vật liệu, năng lượng... không tạo ra sản phẩm tích cực trong từng trung tâm hoặc giai đoạn sơ chế/chế biến, thông tin này giúp nhà quản trị xác định được dòng chi phí vật liệu, năng lượng không tạo ra sản phẩm (tạo ra chất thải, khí thải, phế phẩm...) trong từng trung tâm hoặc công đoạn sơ chế/chế biến. Qua đó phân tích NVL, năng lượng tạo ra chất thải trong từng trung tâm hoặc công đoạn, hướng đến đề xuất các biện pháp cắt giảm lãng phí vật liệu, năng lượng, nước hoặc các biện pháp thay thế vật liệu, năng lượng đầu vào, thay đổi máy móc thiết bị, công nghệ sản xuất... nhằm đảm bảo sử dụng hiệu quả CPMT và cải thiện hiệu quả 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 SXKD 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:

Báo cáo CPMT trên cơ sở hoạt động

Báo cáo CPMT trên cơ sở hoạt động có đặc điểm tập trung trình bày thông tin CPMT phát sinh trong các hoạt động của quá trình chế biến (phụ lục 35) và CPMT phân bổ cho các sản phẩm (phụ lục 36). Trong đó, báo cáo CPMT theo sản phẩm được lập tổng hợp cho từng sản phẩm và thể hiện CPMT trong từng trung tâm/giai đoạn chế biến sản phẩm đối với các sản phẩm có các giai đoạn chế biến giống nhau.

Qua đó, nhà quản trị DN xác định được các hoạt động CBTS làm phát sinh CPMT, xác định được các hoạt động có CPMT tăng cao, không hiệu quả. Từ đó, đưa ra các biện pháp giảm thiểu các CPMT không cần thiết, cải thiện hiệu quả của

các hoạt động đó. Đồng thời, thông tin CPMT được lập dựa trên phương pháp ABC sẽ là căn cứ cho nhà quản trị DNCBTS đưa ra các quyết định chủ yếu như đưa ra phương án định giá sản phẩm được chính xác; ra quyết định liên quan đến việc xây dựng cơ cấu sản phẩm phù hợp, có thể loại bỏ hoặc giảm bớt các sản phẩm gây ra nhiều ô nhiễm môi trường; đầu tư vào nghiên cứu và phát triển sản phẩm, tự động hóa quy trình sản xuất với mục đích giảm thiểu CPMT trong DN.

Báo cáo CPMT theo dòng vật liệu

Báo cáo CPMT theo dòng vật liệu (phụ lục 37) có đặc điểm tập trung vào dòng luân chuyển vật liệu trong quá trình CBTS. Thông tin do báo cáo này cung cấp nhằm giúp nhà quản trị DN giám sát số lượng NVL, năng lượng có trong mỗi dòng qua các giai đoạn hoặc quy trình CBTS, xác định được các bộ phận, nơi phát sinh lãng phí vật liệu, năng lượng, nước không tạo ra sản phẩm mà tạo ra chất thải.

Qua đó, nhà quản trị DN xác định được nguyên nhân lãng phí NVL, năng lượng, nước trong các giai đoạn CBTS, lãng phí vật liệu do thiết bị chế biến tạo ra, vật liệu không tạo ra sản phẩm tích cực để đưa ra các biện pháp cải tiến quá trình sản xuất, cắt giảm vật liệu thải, giảm thiểu CPMT. Đồng thời, nhà quản trị DN CBTS còn dựa vào thông tin CPMT này để đưa ra các quyết định về lựa chọn thay đổi thiết kế sản phẩm, thay đổi vật liệu phụ sử dụng hoặc sử dụng các chất phụ gia đảm bảo an toàn thực phẩm, đạt tiêu chuẩn về môi trường; đầu tư vào nghiên cứu và phát triển sản phẩm, lựa chọn thiết bị sản xuất phù hợp.

Báo cáo CPMT theo dòng vật liệu được lập cho từng trung tâm/giai đoạn và lập cho toàn bộ quy trình sản xuất/toàn DN. Báo cáo CPMT theo dòng vật liệu toàn quy trình sản xuất được lập trên cơ sở tổng hợp các báo cáo CPMT theo dòng vật liệu của từng trung tâm/giai đoạn.

Báo cáo tổng hợp CPMT

Báo cáo tổng hợp CPMT (phụ lục 38) là báo cáo tổng hợp, phản ánh khái quát CPMT phát sinh trong DN theo từng yếu tố chi phí tương ứng với mỗi loại CPMT. Dựa vào báo cáo tổng hợp CPMT, DN có thể kiểm soát được từng loại CPMT phát sinh theo yếu tố chi phí.

Cơ sở lập báo cáo tổng hợp CPMT là sổ chi tiết theo dõi CPMT theo từng khoản

mục và từng yếu tố chi phí. Thời điểm lập bảng là cuối quý, cuối tháng hoặc có thể là sau một mẻ chế biến để xác định CPMT phát sinh trong trường hợp đang chế biến thử nghiệm nhằm có quyết định hợp lý trong việc lựa chọn quy trình sản xuất.

3.3.2. Hoàn thiện thu thập, xử lý và cung cấp thông tin tương lai phục vụ quản trị chi phí môi trường

3.3.2.1. Hoàn thiện hệ thống định mức chi phí môi trường

Với mục tiêu phát triển bền vững các DN CBTS, các nhà quản trị cần thiết phải thực hiện cam kết về bảo vệ môi trường. Trong đó, dòng thông tin cho quá trình xây dựng dự toán CPMT cần được hoàn thiện, bởi dự toán CPMT là sự liên kết các mục tiêu lại với nhau và chỉ rõ cách huy động, sử dụng những nguồn lực sẵn có để đạt mục tiêu quản trị môi trường.

Xuất phát từ xây dựng tiêu chí nhận diện CPMT đối với các nguồn lực được sử dụng đến hạch toán chi tiết và tổng hợp trên báo cáo quản trị CPMT để phân tích, đánh giá khả năng thực hiện mục tiêu về môi trường của DN, đồng thời là căn cứ điều chỉnh định mức sử dụng các nguồn lực trong các năm tiếp theo nên định mức CPMT được hoàn thiện ở các khía cạnh sau:

Thứ nhất, xác định các thông tin CPMT tương lai phục vụ kiểm soát chi phí và ra quyết định của nhà quản trị. Với đặc thù của các DN CBTS, CPMT tương lai cần xác định định mức tương ứng với các giai đoạn của quá trình chế biến, xử lý chất thải và xả thải (bảng 3.1).

Bảng 3.1: Bảng xác định chi phí môi trường của các giai đoạn

Giai đoạn	Chi phí môi trường
Giai đoạn chế biến	CPMT là những chi phí không tạo ra sản phẩm
Giai đoạn xử lý chất thải	Phế liệu thu hồi (đầu cá, đầu tôm, nội tạng...) bán hoặc đưa vào chế biến thành thức ăn chăn nuôi hay sản phẩm khác (sẽ giảm CPMT)
	CPMT bao gồm toàn bộ chi phí xử lý chất thải
Giai đoạn xả thải	CPMT là phí môi trường nộp cho địa phương và công ty xử lý chất thải đối với trường hợp xả thải tập trung.

Trong từng khâu của quá trình CBTS, các chi phí phát sinh như nguyên liệu,

điện, nước, nhân công... và hóa chất sử dụng xử lý nước thải đã được bộ phận kỹ thuật xây dựng các định mức kinh tế - kỹ thuật để quản lý.

Tuy nhiên, trong điều kiện hiện tại, với đặc điểm của sản phẩm chế biến, các DN CBTS cần hoàn thiện định mức liên quan đến chi phí NL, VLTT và chi phí sản xuất cho từng loại sản phẩm, định mức chi phí xử lý chất thải với từng mức độ ô nhiễm của chất thải để kiểm soát CPMT, quản lý tốt chi phí xử lý nước thải, chất thải rắn từ sản xuất, khí thải và tổn thất lạnh cũng như các khoản phí môi trường phải trả tương ứng với các mức BOD₅, COD... của nước thải.

Cơ sở xây dựng định mức của các DN CBTS là các thông số kỹ thuật của quy trình công nghệ, thiết bị kỹ thuật, tay nghề công nhân, loại nguyên liệu, kích cỡ nguyên liệu...

Phương pháp xây dựng định mức được sử dụng đối với các DN CBTS là phương pháp kỹ thuật, phương pháp phân tích số liệu lịch sử và phương pháp điều chỉnh để định mức được xây dựng phù hợp với thông số kỹ thuật, đặc điểm nguyên liệu, trình độ tay nghề và điều kiện thực tế của DN.

Thứ hai, bổ sung và hoàn thiện các biểu mẫu liên quan định mức CPMT tương lai phục vụ cho việc sử dụng thông tin cho quá trình ra quyết định.

Dựa trên định mức chi phí xây dựng cho từng khoản mục sản phẩm chế biến để lập thể định mức chi phí sản xuất sản phẩm (phụ lục 39). Thể định mức được lập cho từng sản phẩm, thể hiện định mức tiêu hao các loại nguyên liệu, định mức chi phí nhân công của từng giai đoạn chế biến và định mức CPSXC, là cơ sở để nhà quản trị kiểm soát chi phí sản xuất đối với từng sản phẩm.

Bảng 3.2: Bảng định mức chi phí sản xuất toàn DN

BẢNG ĐỊNH MỨC CHI PHÍ SẢN XUẤT TOÀN DOANH NGHIỆP				
Tháng/quý:				
Khoản mục Sản phẩm	Chi phí NL, VLTT	Chi phí NCTT	CPSXC	Tổng cộng
X				
Y				
...				
Tổng cộng				

Trên cơ sở định mức chi phí sản xuất từng sản phẩm có thể được tổng hợp định mức chi phí sản xuất toàn DN (bảng 3.2). Bảng định mức này giúp nhà quản trị

kiểm soát chi phí chế biến của từng sản phẩm và chi phí sản xuất toàn DN.

Căn cứ vào các công đoạn xử lý nước thải và các thiết bị hoạt động, các thông số kỹ thuật của từng thiết bị để lập bảng định mức chi phí của HTXLNT (phụ lục 40). Định mức này là căn cứ để cán bộ quản lý môi trường xác định hiệu quả hoạt động của từng loại thiết bị, máy móc khi lựa chọn công nghệ xử lý nước thải.

Ngoài ra, DN CBTS còn dựa vào mức phí xả thải phải nộp cho địa phương/công ty xử lý nước thải để kiểm soát hàm lượng và mức độ ô nhiễm của chất thải.

Đối với các DN CBTS có năng lực sản xuất phế liệu thu hồi như phế phẩm, phụ phẩm và thịt vụn từ các thành phần như đầu, xương, bụng, gan, trứng thành các sản phẩm khác như chả, xúc xích, thức ăn chăn nuôi... thì cần thiết phải lập các định mức liên quan đến chi phí sản xuất sản phẩm phụ, xác định mức ô nhiễm của sản xuất phụ, công suất của HTXLNT có đáp ứng được cả xử lý nước thải từ sản xuất phụ cũng như định mức CPMT phát sinh thêm cho việc xử lý nước thải từ hoạt động này.

3.3.2.2. Dự toán chi phí môi trường

Dự toán CPMT cần thiết phải lập tại các DN CBTS hiện nay phục vụ cho quản trị môi trường là dự toán CPMT theo các giai đoạn của quá trình chế biến và xử lý chất thải, dự toán CPMT liên quan đến sản xuất phụ (nếu có), hoặc dự toán CPMT đối với trường hợp lựa chọn công nghệ sản xuất sạch hơn.

Nguồn số liệu lập dự toán gồm thông số kỹ thuật, định mức chi phí sản xuất, định mức sản lượng thành phẩm, mức ô nhiễm từ hoạt động CBTS, công suất xả thải, định mức chi phí của HTXLNT...

Tại các DN CBTS, nguyên liệu chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm nên cần lập bảng cân bằng vật chất tại dây chuyền chế biến (bảng 3.3) để kiểm soát chặt chẽ CPMT trong từng công đoạn chế biến hoặc bảng cân bằng vật chất và năng lượng (Phụ lục 41) cho từng loại thành phẩm đối với các DN chưa thực hiện theo dõi chi tiết cho từng công đoạn kiểm soát chung về vật chất và năng lượng của quá trình chế biến.

Bảng 3.3. Bảng cân bằng vật chất tại dây chuyền chế biến

STT	Công đoạn	Dòng vật chất vào	Dòng vật chất ra
1	Chuẩn bị nguyên liệu và nước lạnh	- Nguyên liệu: ... kg - Nước sạch: ... m ³	- Bán thành phẩm: ... kg - Nước thải: ... m ³
2	Ngâm rửa	- Bán thành phẩm: ... kg - Nước sạch: ... m ³ - ...	- Bán thành phẩm: ... kg - Nước thải: ... m ³ - ...
3	Giai đoạn sơ chế 1	- ...	- ... - ...
4	Giai đoạn ...	- ...	- ...

Đối với trường hợp cùng một loại nguyên liệu thủy sản chế biến thành nhiều loại thành phẩm thì cần chi tiết bảng cân bằng nguyên liệu và năng lượng thông qua việc phân bổ chi phí nguyên liệu cho từng loại thành phẩm dựa vào định mức nguyên liệu tính cho từng loại thành phẩm, nhằm phục vụ cho việc kiểm soát chi phí cũng như xác định giá thành sản phẩm.

Chi phí nguyên liệu phân bổ cho thành phẩm i	=	Định mức tiêu hao nguyên liệu của thành phẩm i	X	$\frac{\text{Tổng chi phí nguyên liệu cần phân bổ}}{\text{Tổng định mức tiêu hao nguyên liệu của các thành phẩm}}$
--	---	--	---	--

Đối với trường hợp tiếp tục chế biến phế liệu thu hồi, tương tự như chế biến sản phẩm chính, các DN CBTS cần lập dự toán chi phí sản xuất và kết quả sản xuất sản phẩm phụ (phụ lục 42), dự toán mức độ xả thải, mức độ ô nhiễm và CPMT phát sinh từ hoạt động này để lựa chọn quyết định tiếp tục sản xuất hay bán ra ngoài. Phụ lục 42 được lập dựa vào số lượng phế liệu thu hồi định mức và thực tế, năng lực sản xuất của DN, định mức kỹ thuật liên quan đến sản xuất sản phẩm phụ, giá cả thành phẩm phụ trên thị trường... nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị về chi phí phát sinh của từng khoản mục, khả năng sinh lời từ hoạt động sản xuất sản phẩm phụ.

Phụ lục 43 và phụ lục 44 được lập để xem xét, cân nhắc chi phí đầu tư và chi phí hoạt động của HTXLNT, phục vụ cho việc lựa chọn công nghệ xử lý nước thải nhằm giảm thiểu CPMT và nâng cao hiệu quả đầu tư cho môi trường. Trong đó, bảng dự toán các hạng mục xây dựng của HTXLNT (phụ lục 43) cung cấp cho cán bộ quản lý môi trường và nhà quản trị các thông tin về công suất, hiệu suất xử lý và

chi phí ước tính. Đối với bảng dự toán CPMT của hoạt động xử lý nước thải, số liệu dự toán được lập dựa vào thiết kế của HTXLNT và phân bổ cho từng sản phẩm dựa vào tiêu thức phù hợp với đặc thù hoạt động chế biến của từng DN CBTS, có thể dựa vào tiêu thức như số lượng nguyên liệu, số lượng thành phẩm, mức độ xả thải, mức độ tiêu hao lượng nước tiêu thụ, công suất hoạt động của thiết bị chế biến...

Để thực hiện kiểm soát CPMT hoặc lựa chọn công nghệ sản xuất trong tương lai DN CBTS cần lập bảng dự toán CPMT của quá trình chế biến tính trên 1 tấn thành phẩm X (phụ lục 45). Bảng này được lập trên cơ sở căn cứ vào cân bằng dòng vật chất được lập cho từng giai đoạn của quá trình chế biến và định mức chi phí chế biến theo thông số kỹ thuật.

3.3.2.3. Phân tích CPMT và lựa chọn ra quyết định

a. Phân tích biến động chi phí

Để kiểm soát CPMT hiệu quả, các DN CBTS cần kiểm tra, đánh giá việc thực hiện CPMT nhằm xác định khả năng tiềm tàng, nguyên nhân chủ quan và khách quan tác động đến sự tăng, giảm chi phí thực tế so với định mức chi phí. Qua đó, nhà quản trị đề ra các giải pháp khắc phục nhược điểm, phát huy ưu điểm, góp phần thực hiện có hiệu quả trách nhiệm của DN đối với môi trường.

Công việc kiểm tra, đánh giá thực hiện với từng khoản mục chi phí thông qua các bảng báo cáo CPMT bộ phận.

Phân tích biến động CPMT về NVL

Dựa vào dự toán và phát sinh thực tế của CPMT về NVL các DN CBTS nên xây dựng báo cáo CPMT về NVL (phụ lục 46). CPMT về NVL chịu ảnh hưởng trực tiếp bởi các nhân tố: số lượng sản phẩm sản xuất; định mức CPMT về NVL; đơn giá mua NVL.

Thông qua bảng, nhà quản trị có thể phân tích được mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến CPMT về NVL của từng loại sản phẩm và tổng CPMT về NVL của DN, từ đó bộ phận quản lý phải có trách nhiệm giải thích nguyên nhân chủ quan hay khách quan tác động đến sự biến động này, đánh giá khả năng thực hiện dự toán CPMT và đề ra các giải pháp thích hợp để kiểm soát CPMT về NVL.

Phân tích biến động CPMT về NCTT

CPMT về nhân công cần được lập và phân tích dưới hai góc độ là chi phí tiền lương ngoài định mức và chi phí chăm sóc sức khỏe.

Các DN CBTS có thể lựa chọn phân tích CPMT về nhân công với các chỉ tiêu cụ thể theo công đoạn hoặc chung.

- Bảng phân tích CPMT về nhân công theo công đoạn (phụ lục 47) phụ thuộc chủ yếu vào các yếu tố đó là sản lượng sản xuất, định mức tiền lương trong từng giai đoạn sản xuất, đơn giá tiền công. Thông qua báo cáo CPMT về NCTT giúp nhà quản trị DN đánh giá được mức độ tiết kiệm hay lãng phí nhân lực, đồng thời đánh giá được trách nhiệm của DN trong việc chăm sóc sức khỏe của người lao động.

- Bảng phân tích CPMT về nhân công chung (phụ lục 48) cho phép đánh giá tỷ trọng CPMT về nhân công trong tổng chi phí NCTT. Báo cáo này phù hợp đối với các DN CBTS chỉ thực hiện định mức chung về nhân công đối với sản phẩm sản xuất.

Phân tích biến động CPMTsản xuất chung

Bảng phân tích CPMT về sản xuất chung được lập và phân tích cụ thể dưới dạng định phí và biến phí để đánh giá mức độ tiết kiệm hay lãng phí CPMT về sản xuất chung nhằm kiểm soát chi phí (phụ lục 49).

b. Lựa chọn ra quyết định ngắn hạn

Lựa chọn ra quyết định ngắn hạn có xem xét đến yếu tố môi trường trong DN CBTS thường liên quan đến việc tiếp tục chế biến hay loại bỏ mặt hàng có CPMT phát sinh cao hoặc quyết định về lựa chọn nguyên liệu, phụ gia chế biến hoặc quyết định bán phế liệu hay tiếp tục sản xuất thành thức ăn chăn nuôi.

Quyết định tiếp tục chế biến hay loại bỏ mặt hàng có CPMT phát sinh cao

Các DN CBTS sản xuất, kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau và có thể hỗ trợ nhau trong hoạt động kinh doanh. Trong các mặt hàng có hiệu quả và kết quả kinh doanh thấp do ảnh hưởng bởi yếu tố môi trường, DN cần xem xét và phân tích để đưa ra các quyết định có nên loại bỏ hay tiếp tục chế biến một mặt hàng nào đó nhằm đảm bảo lợi nhuận và mức độ an toàn về môi trường của DN cao nhất.

Với phương pháp xác định và phân bổ CPMT theo ABC, CPMT được phân bổ chính xác cho các loại sản phẩm, qua đó DN sẽ tính toán được tương đối chính xác

giá thành và lợi nhuận của từng sản phẩm thủy sản chế biến. Trong trường hợp có những mặt hàng khi sản xuất có CPMT phát sinh cao và kết quả kinh doanh thấp hoặc bị lỗ, DN có thể xem xét và quyết định tiếp tục hay ngừng sản xuất, kinh doanh mặt hàng này. Tuy nhiên, để đưa ra quyết định DN cần phân tích, làm rõ các vấn đề sau:

- Lợi nhuận của DN trước và sau khi loại bỏ mặt hàng;
- Biến phí của từng mặt hàng, trong đó phân tích rõ biến phí môi trường phân bổ cho từng mặt hàng;
- Mối quan hệ giữa định phí bắt buộc và định phí chung tùy ý của từng mặt hàng trước và sau khi loại bỏ, trong đó phân tích rõ định phí môi trường phân bổ cho từng mặt hàng.
- Tác động doanh thu của từng mặt hàng chế biến với nhau và với doanh thu chung toàn DN.

Quyết định về lựa chọn phụ gia chế biến và bao bì đóng gói

Mặt hàng CBTS thường sử dụng các chất phụ gia chế biến. Ngoài việc kiểm soát lãng phí phụ gia theo phương pháp dòng luân chuyển vật liệu, DN cần xem xét và phân tích để đưa ra các quyết định có nên thay thế phụ gia phù hợp nhằm đảm bảo tiêu chuẩn về môi trường của sản phẩm.

Đối với bao bì đóng gói, DN cần cân nhắc CPMT mà xã hội phải gánh chịu khi sử dụng các loại bao bì không thân thiện với môi trường.

Quyết định bán phế liệu hay tiếp tục sản xuất thành thức ăn chăn nuôi

Trong quá trình CBTS đồng thời với việc tạo sản phẩm là các chất thải, phế thải, phế liệu mà DN phải có trách nhiệm xử lý. Tuy nhiên, trong các chất thải, phế thải đó thì đầu, xương, vỏ... của các loại thủy sản bị loại bỏ có thể được tái sử dụng sản xuất thành thức ăn chăn nuôi hoặc bán lại cho đơn vị khác. Trong trường hợp này, DN cần phân tích và làm rõ các vấn đề sau:

- Lợi nhuận của từng phương án;
- Khả năng tiếp tục sản xuất của DN;
- CPMT của phương án tiếp tục sản xuất.

c. Lựa chọn ra quyết định dài hạn

Quyết định dài hạn chủ yếu liên quan đến lựa chọn đầu tư công nghệ CBTS nhằm cắt giảm CPMT trong quá trình sản xuất.

Trong hoạt động CBTS, chất thải được tạo ra từ việc sử dụng nguyên liệu thủy sản, nước... Chất thải phát sinh nhiều đồng nghĩa với CPMT tăng cao. Để cắt giảm CPMT, DN cần phải sử dụng hiệu quả nguồn nguyên liệu, năng lượng, nước.

Với phương pháp MFCA sẽ xác định chính xác vật liệu, năng lượng, nước bị lãng phí hoặc sử dụng không hiệu quả trong từng trung tâm, giai đoạn của quá trình CBTS. Qua đó, DN đưa ra các quyết định chủ yếu sau:

- Phương án cắt giảm CPMT thông qua lựa chọn thay đổi thiết kế sản phẩm, lựa chọn sử dụng phụ gia, hóa chất xử lý và bao bì ít gây ô nhiễm môi trường, tiết kiệm. Trong trường hợp này, DN cần làm rõ các vấn đề sau:

+ Thiết kế sản phẩm thay đổi theo hướng sử dụng hiệu quả kinh tế và hiệu quả môi trường đối với nguồn nguyên liệu và phụ gia sản xuất;

+ Phân tích mức độ thay đổi lợi nhuận của từng phương án sử dụng nguyên liệu, phụ gia và hóa chất xử lý;

+ Xác định lại CPMT của phương án để đưa ra quyết định.

- Đầu tư vào nghiên cứu và phát triển sản phẩm, cải tiến thiết bị sản xuất nhằm giảm thiểu CPMT trong DN. Trong trường hợp này DN cần làm rõ các vấn đề sau:

+ Xác định dòng chi của dự án, trong đó lưu ý xác định lại CPMT sau khi cắt giảm hợp lý hay sử dụng hiệu quả nguồn nguyên liệu trong chế biến sản phẩm mới hoặc thu về từ việc cải thiện thiết bị sản xuất.

+ Xác định dòng thu của dự án khi thực hiện dự án sản xuất sản phẩm cải tiến giảm thiểu CPMT, quan tâm đến nguồn thu từ phế liệu thu hồi trong quá trình sản xuất sản phẩm mới của dự án.

+ Sử dụng các chỉ tiêu tài chính đánh giá hiệu quả tài chính của dự án đầu tư sau khi cắt giảm CPMT gồm, xác định giá trị NPV, IRR của dự án đạt mức kỳ vọng của DN, thời gian hoàn vốn PBP có chiết khấu và chỉ số PI khi thực hiện đầu tư dự án sản phẩm mới, hay cải tiến, sắm mới thiết bị sản xuất để cắt giảm CPMT trong DN.

+ Lựa chọn dự án đầu tư tốt nhất đem lại giá trị NPV đạt mức kỳ vọng cao nhất của DN nhằm đảm bảo hiệu quả từ việc xác định giảm thiểu CPMT theo

phương pháp luân chuyển dòng vật liệu.

3.4. Điều kiện thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp chế biến thủy sản

3.4.1. Về phía nhà nước

3.4.1.1. Nâng cao vai trò quản lý nhà nước

Quản lý nhà nước có vai trò quyết định đối với vấn đề môi trường. Việc tạo điều kiện cho các DN CBTS thực hiện KTQTCPMT nhằm phát triển bền vững trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế là một quá trình vừa cấp bách, vừa lâu dài.

Nhà nước với các công cụ quản lý và điều tiết vĩ mô có thể đưa ra các quyết định và hoạt động cụ thể có tác động trực tiếp và mạnh mẽ tới bảo vệ môi trường. Ngoài việc đưa ra một hệ thống pháp luật hoàn thiện giúp quản lý nguồn lợi tự nhiên, bảo vệ môi trường và phát triển lĩnh vực thủy sản, nhà nước cần nâng cao hơn nữa vai trò quản lý, đưa ra các chính sách ưu tiên nhằm tạo điều kiện tiền đề để tiến hành KTQTCPMT trong DN CBTS. Cụ thể như sau:

- Cụ thể hóa vai trò của Nhà nước cho từng cấp chính quyền trong hệ thống Nhà nước ở nước ta hiện nay như tăng cường năng lực quản lý môi trường các cấp, nhất là tập trung vào cấp quận, huyện, xã, phường nơi có các DN CBTS hoạt động, nâng cao năng lực về kiến thức quản lý môi trường cho các cán bộ quản lý môi trường để hỗ trợ các DN trong việc quản lý môi trường hoạt động CBTS.

- Nhà nước cần ưu tiên đầu tư cho bảo vệ môi trường cả về cơ chế, chính sách lẫn hạ tầng kỹ thuật, cơ sở vật chất. Áp dụng mức thuế ưu đãi, hỗ trợ vay vốn với lãi suất ưu đãi đối với các DN có cam kết phát triển bền vững vì việc thực hiện KTQTCPMT sẽ có khả năng tăng chi phí sản xuất, giảm lợi nhuận kinh doanh của các DN trong những năm đầu. Chính sách này sẽ tác động đến các DN có tính chất dây chuyền để khuyến khích thực hiện KTQTCPMT theo hướng vì tương lai của xã hội. Đồng thời, cho phép lập ra các loại quỹ phục vụ cho mục đích bảo vệ nguồn lợi thủy sản và môi trường quốc gia.

- Chủ động xác định, quy hoạch vùng nguyên liệu thủy sản trọng điểm, mang tính ổn định lâu dài để các DN CBTS yên tâm đầu tư sản xuất theo hướng công nghiệp hóa, sản xuất sạch hơn và đầu tư cho hoạt động bảo vệ môi trường. Trợ giúp

phát triển vùng nguyên liệu thủy sản thông qua đầu tư cơ sở vật chất của kết cấu hạ tầng, hỗ trợ đào tạo và phát triển nguồn nhân lực cho CBTS. Đồng thời, nhận định rõ những hạn chế trong sử dụng nguồn lực , tài nguyên trên mỗi vùng nguyên liệu thủy sản chế biến để tạo cơ sở cho các DN xem xét, quyết định đầu tư tham gia kinh doanh và cạnh tranh trên những điều kiện và tiêu chuẩn do nhà nước ban hành.

- Ban hành các quy định về điều kiện, tiêu chuẩn về kỹ thuật CBTS, tiêu chuẩn chất lượng, vệ sinh an toàn thực phẩm, chứng nhận môi trường đối với sản phẩm thủy sản chế biến. Đây chính là bằng chứng pháp lý đáp ứng yêu cầu về môi trường, về công khai chất lượng sản phẩm khi tham gia vào thị trường thế giới.

- Ban hành các quy định yêu cầu bảo vệ các tài nguyên cơ bản như đất, nước, môi trường sinh thái theo các nguyên tắc phát triển bền vững trong quá trình tiến hành các hoạt động CBTS. Đẩy mạnh công tác thanh tra, kiểm tra, giám sát trong hoạt động CBTS, kiên quyết xử lý nghiêm các hành vi vi phạm pháp luật về bảo vệ môi trường, cũng như tuyên truyền, vận động người dân tham gia tích cực trong việc phát hiện, tố cáo các hành vi vi phạm của các DN trong lĩnh vực này.

- Các Bộ, ngành hữu quan cần có sự phối hợp chặt chẽ với ngành CBTS để tổ chức, quản lý các hoạt động nhằm KTQTCPMT , tạo ra những chiến lược và sản phẩm tốt, có chất lượng cao , thân thiện với môi trường và khai thác hiệu quả , đồng bộ tài nguyên, đem lại nguồn thu cho đất nước, khẳng định thế mạnh về CBTS.

- Cần có sự tham gia tích cực của Tổng cục Thủy sản, của Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn, Bộ Công thương, VASEP... trong việc tổ chức và trợ giúp các DN CBTS tham gia các hội chợ thương mại về thủy sản trong nước hay tại các thị trường lớn, tiềm năng như Châu Âu, Mỹ, Nhật Bản, Trung Quốc... nhằm quảng bá mặt hàng CBTS Việt Nam, qua đó tạo động lực phát triển các DN CBTS và cũng là cơ hội để các DN tiếp cận các tiêu chuẩn quốc tế về sản phẩm , về môi trường khi tham gia xuất khẩu . Đó cũng chính là điều kiện quan trọng khuyến khích các DN CBTS thực hiện KTQTCPMT.

3.4.1.2. Nâng cao nhận thức của cộng đồng

Để có thể thực hiện thành công KTQTCPMT, trước hết cần tích cực nâng cao nhận thức của cộng đồng đối với các vấn đề môi trường.

Ở góc độ DN, cần nhận thức sâu sắc rằng quản lý tài nguyên môi trường tốt là một thành phần thiết yếu của tăng trưởng bền vững. Vấn đề môi trường và bảo vệ môi trường không chỉ đơn thuần là vấn đề đạo đức mà những thiệt hại môi trường do DN gây ra sẽ trở thành những thiệt hại kinh tế cho chính bản thân DN.

Ở góc độ người tiêu dùng, các cấp có thẩm quyền, nhà nước, những đối tượng sử dụng sản phẩm, dịch vụ của DN cũng cần phải nâng cao nhận thức về môi trường, bởi đó là vấn đề của toàn xã hội và nhận thức của người dân thay đổi cũng ảnh hưởng trực tiếp đến nhận thức và chiến lược của DN.

Với việc nhận thức về môi trường ngày càng phát triển, người tiêu dùng đã phản ứng lại các hoạt động làm suy thoái di sản tự nhiên và thay đổi hành vi tiêu dùng sang những sản phẩm “thân thiện với môi trường”; gây áp lực đối với các cấp thẩm quyền trong việc ban hành pháp luật và kiểm soát môi trường chặt chẽ hơn, đồng thời sử dụng những quyền hạn của họ trực tiếp chống lại những người gây ô nhiễm. Điều này buộc DN phải quan tâm tới khía cạnh môi trường không phải là một thứ hàng tự do mà là một yếu tố bắt buộc trong đầu vào và đầu ra của DN.

3.4.2. Về phía các tổ chức nghề nghiệp và đào tạo

Kết quả khảo sát thực trạng KTQTCPMT trong DN CBTS cho thấy nguồn nhân lực kế toán chưa đáp ứng được việc triển khai KTQTCPMT. Trong khi đó kết quả đánh giá mức độ về điều kiện thực hiện KTQTCPMT cũng đề cao năng lực của kế toán trong DN. Vì vậy, cần có sự tham gia của các tổ chức nghề nghiệp và đào tạo trong quá trình đào tạo, hướng dẫn vận dụng KTQTCPMT. Cụ thể:

Một là, đổi mới chương trình giáo dục ngành kế toán nhằm nâng cao trách nhiệm của người làm kế toán đối với môi trường. Nội dung KTQTCPMT được nghiên cứu và đưa vào giảng dạy, đặc biệt chú trọng gắn kết giữa lý thuyết và thực tiễn trong quá trình đào tạo kế toán nhằm thúc đẩy vận dụng KTQTCPMT trong DN.

Hai là, xây dựng quy trình hướng dẫn thực hiện KTQTCPMT phù hợp với đặc thù DN CBTS Việt Nam, trên cơ sở có sự phối hợp chặt chẽ giữa các tổ chức nghề nghiệp kế toán như IFAC, UNDSO, ACCA, Hội kế toán Việt Nam với Tổng cục Thủy sản, VASEP, các cơ quan, tổ chức quản lý về môi trường và các cơ sở đào tạo kế toán và kiểm toán. Việc có được quy trình cụ thể sẽ giúp DN CBTS có những bước

đi đúng đắn và phù hợp trong từng giai đoạn nhằm đạt được hiệu quả cao nhất.

Ba là, các tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán phối hợp với các Bộ, ngành và DN phổ biến rộng rãi kiến thức pháp luật về môi trường, về KTQTCPMT trong DN thông qua các lớp bồi dưỡng, tập huấn, hội thảo.

3.4.3. Về phía doanh nghiệp

Để triển khai KTQTCPMT tại các DN CBTS cần thiết phải có các điều kiện sau:

3.4.3.1. Đối với các nhà quản trị doanh nghiệp

Thứ nhất, tuân thủ các quy định về môi trường và tiêu chuẩn quốc tế về sản phẩm. Để thực hiện điều kiện này, nhà quản trị DN cần thực hiện chức năng kết nối giữa kế toán và quản lý môi trường. Quản lý CPMT và KTQTCPMT là một nhiệm vụ đa chức năng. Thành công của nó phụ thuộc vào sự hợp tác giữa các chức năng khác nhau. Phối hợp kém giữa các bộ phận có liên quan sẽ làm cho việc sử dụng thông tin kém hữu ích. Vì vậy, việc thực hiện KTQTCPMT đòi hỏi phải thành lập một nhóm chuyên gia gồm nhân viên quản lý môi trường và người làm công tác kế toán, kiểm soát chi phí, kiểm soát việc tuân thủ các quy định về môi trường cũng như các tiêu chuẩn quốc tế có liên quan nhằm kết nối chặt chẽ giữa kế toán và quản lý môi trường, là điều kiện đảm bảo liên kết giữa thông tin tiền tệ và phi tiền tệ.

Thứ hai, xuất phát từ nhận thức cần có dòng thông tin phục vụ việc ra quyết định và quản trị môi trường DN, bản thân nhà quản trị cần phải triển khai các vấn đề về KTQTCPMT ở mức độ nhất định, cần tự nâng cao nhận thức về tầm quan trọng của KTQTCPMT trong DN nói chung, cũng như trong quản trị CPMT nói riêng và xóa bỏ tư duy thiếu trách nhiệm đối với môi trường. Điều đó đồng nghĩa là ý thức trách nhiệm về môi trường của nhà quản trị cần được nâng cao và là điều kiện tiên quyết để các giải pháp về KTQTCPMT có tính thực thi.

Thứ ba, tăng cường việc đáp ứng tốt nhất nhu cầu sử dụng thông tin phục vụ cho mục đích quản trị môi trường. Điều kiện này đòi hỏi nhà quản trị cần tổ chức bộ máy, phân công nhân sự kế toán phù hợp nhằm đảm bảo thực hiện hạch toán CPMT cũng như doanh thu liên quan đến môi trường một cách chi tiết, đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời cho quá trình kiểm soát và quản lý của DN, thực hiện TNXH của DN. Công việc này cần được thực hiện chi tiết từ khâu chứng từ, đến sổ

kế toán và các biểu mẫu báo cáo với đầy đủ các thông tin CPMT phục vụ cho nhà quản trị DN. Theo kết quả thống kê, 82,9 % DN CBTS được điều tra đều đã ứng dụng phần mềm kế toán để phục vụ cho công tác kế toán tài chính, phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính cung cấp cho bên ngoài. Như vậy, kế toán viên không mất nhiều thời gian cho công việc. Đó là lý do mà DN nên đưa kế toán đi đào tạo chuyên sâu về KTQTCPMT, học tập kinh nghiệm của các DN đã thực hiện KTQTCPMT. Đồng thời, kết hợp với các công ty phần mềm để thiết kế, nâng cấp hệ thống thu thập thông tin và báo cáo KTQTCPMT phù hợp với nhu cầu quản trị môi trường của DN.

Thứ tư, tạo điều kiện về kinh phí, thời gian và sự ủng hộ đối với việc ứng dụng KTQTCPMT. Công việc KTQTCPMT là công việc phức tạp, cần sự kết hợp của nhiều bộ phận, phòng ban, đặc biệt là bộ phận môi trường của DN, phối hợp chặt chẽ từ trên xuống dưới, từ cấp cao đến cấp thấp. Sự ủng hộ của nhà quản trị các cấp tạo điều kiện rất lớn cho sự thành công của KTQTCPMT. Với sự ủng hộ đó thì các bộ phận trong toàn DN mới tin tưởng và tạo điều kiện thuận lợi cho việc thu thập, tổng hợp thông tin KTQTCPMT. Bên cạnh đó, các nhà quản trị DN phải thực hiện được dự trù chi phí cho việc áp dụng KTQTCPMT, giúp DN chủ động về tài chính. Đồng thời, trước và sau khi áp dụng KTQTCPMT cần được nhà quản trị thực hiện tổng kết, đánh giá để rút kinh nghiệm cho việc thực hiện, xác định được lợi ích đích thực và có khả năng nhân rộng thực hiện KTQTCPMT cho các DN cùng ngành.

3.4.3.2. Đối với các kế toán viên

Nhân viên kế toán đóng vai trò chủ yếu trong việc cung cấp dữ liệu cần thiết và phối hợp với các bộ phận khác (kỹ thuật, quản lý môi trường, sản xuất, kinh doanh) để đảm bảo rằng hệ thống thông tin và báo cáo của tổ chức được thiết kế theo mục tiêu chung.

Bản thân mỗi người kế toán, đặc biệt là kế toán trưởng của DN cần nhận thấy sự cần thiết của việc cung cấp thông tin môi trường hữu ích với việc ra quyết định của DN. Từ nhận thức về sự cần thiết và hữu ích của KTQTCPMT, mỗi kế toán sẽ trao dồi và nâng cao kiến thức, nghiên cứu văn bản liên quan để áp dụng, thực hiện.

Đồng thời, kế toán chủ động đề xuất để được đào tạo bổ sung nghiệp vụ chuyên môn, chủ động đề xuất, xây dựng định hướng và từng bước ứng dụng KTQTCPMT.

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Trên cơ sở về lý luận và nghiên cứu thực trạng KTQTCPMT tại các DN CBTS Việt Nam, tác giả đã đưa ra yêu cầu có tính nguyên tắc, một số giải pháp chủ yếu và điều kiện thực hiện KTQTCPMT giúp các DN CBTS phát triển bền vững. Cụ thể đã giải quyết những nội dung sau:

- Các yêu cầu mang tính nguyên tắc nhằm giúp các DN chọn lựa giải pháp cụ thể phù hợp với đặc điểm kinh doanh, quy mô và tiềm lực của DN để KTQTCPMT thành công.

- Các giải pháp nhằm hướng các DN CBTS áp dụng mô hình phân loại CPMT theo hướng dẫn của IFAC, UNDSO để giúp nhận diện được các CPMT chính yếu cần tập trung kiểm soát. Phương pháp kế toán CPMT dựa trên cơ sở hoạt động có thể áp dụng một phần bằng cách theo dõi riêng chi phí của một số hoạt động, trong đó có các hoạt động về xử lý và quản lý chất thải. Kế toán chi phí theo dòng vật liệu sẽ rất hữu ích cho các DN CBTS trong việc xác định các tổn thất và chất thải trong từng giai đoạn chế biến, đồng thời tìm ra các cơ hội SXSH. Bên cạnh đó việc thực hiện các báo cáo CPMT bộ phận sẽ cung cấp các thông tin hữu ích hơn cho nhà quản trị trong việc kiểm soát CPMT.

- KTQTCPMT được vận dụng thành công tại các DN khi có sự khuyến khích, phối hợp của Nhà nước, các tổ chức nghề nghiệp kế toán, các ngành và sự chủ động, nỗ lực từ bản thân các DN.

KẾT LUẬN

Xu hướng gắn hoạt động thương mại với việc giữ gìn và tôn tạo môi trường sinh thái ngày càng phổ biến trên thế giới. Trong thương mại quốc tế, yêu cầu về môi trường đối với sản phẩm thủy sản chế biến được coi là "Hàng rào xanh" là một trong những điều kiện để các DN CBTS Việt Nam có thể xâm nhập vào các thị trường trên thế giới. Tuy nhiên, hệ thống kế toán tại các DN CBTS còn nhiều hạn chế trong việc nhận diện, thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin liên quan đến CPMT phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định. Vì vậy, nghiên cứu KTQTCPMT tại các DN CBTS Việt Nam là cần thiết. Với mục tiêu đó, luận án đã đạt được các kết quả là:

- Đề tài phân tích, hệ thống hóa, đánh giá và làm sáng tỏ những lý luận cơ bản về KTQTCPMT để hình thành khung lý thuyết về KTQTCPMT trong DN.

- Thông qua nghiên cứu, khảo sát thực trạng, luận án đã đưa ra đánh giá khách quan về thành công và hạn chế của KTQTCPMT tại các DN CBTS Việt Nam trong việc nhận diện, thu thập, xử lý và cung cấp thông tin CPMT cho quá trình ra quyết định.

- Đề xuất các giải pháp và điều kiện thực hiện giải pháp một cách đồng bộ nhằm đảm bảo tính khả thi của KTQTCPMT tại các DN CBTS.

Ngoài các kết quả đạt được, trong quá trình nghiên cứu lý luận và tìm hiểu thực trạng về KTQTCPMT trong các DN CBTS, luận án không tránh khỏi một số hạn chế nhất định về cả mặt khách quan và mặt chủ quan. Những hạn chế này có thể ảnh hưởng đến kết quả nghiên cứu và quá trình áp dụng KTQTCPMT vào thực tiễn các DN CBTS, cụ thể:

- Trong điều kiện cụ thể, luận án chỉ nghiên cứu thực trạng tại các DN cổ phần và các công ty TNHH chế biến một số mặt hàng đông lạnh chủ yếu, do vậy mẫu nghiên cứu chưa đầy đủ với các loại hình DN CBTS và chưa có tính khái quát.

- Do môi trường là vấn đề nhạy cảm đối với các DN sản xuất nói chung và các DN CBTS nói riêng nên kết quả khảo sát thu được mặc dù đảm bảo yêu cầu về thống kê nhưng vẫn chưa đảm bảo tính khách quan.

- Do chỉ lượng hóa nội dung đánh giá nhu cầu sử dụng thông tin CPMT từ nhà quản trị mà chưa định lượng về sự đáp ứng của nhân viên kế toán quản trị trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị DN nên các chức năng cơ bản của quá trình quản trị CPMT chưa thể hiện rõ nét.

- Do tính mới, tính phức tạp của CPMT và KTQTCPMT cũng như đặc thù về tính đa dạng của ngành CBTS nên tác giả chưa thể tiếp cận đầy đủ để giải quyết được tất cả các vấn đề đặt ra đối với việc thực hiện TNXH của DN về môi trường.

Các hạn chế của đề tài là cơ sở định hướng nghiên cứu trong tương lai của tác giả. Các nghiên cứu tiếp theo dự kiến là:

- Mở rộng việc nghiên cứu hoàn thiện KTQTCPMT cho các DN CBTS Việt Nam với các loại hình chế biến, loại hình DN.

- Nghiên cứu và đánh giá mối tương quan giữa nhu cầu sử dụng thông tin CPMT của nhà quản trị với sự đáp ứng thông tin của nhân viên kế toán quản trị trong việc quản trị môi trường tại DN CBTS.

NHỮNG CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

1. Ngô Thị Hoài Nam (2016), Ứng dụng báo cáo chi phí môi trường trong quản trị doanh nghiệp, *Tạp chí Công Thương*, số 10/2016, tr.237-242.
2. Ngô Thị Hoài Nam (2015), Phát triển kinh tế phi chính thức trong lĩnh vực nuôi trồng thủy sản, *Kỷ yếu Hội thảo quốc tế (INTERNATIONAL CONFERENCE): Kinh tế phi chính thức – Thực trạng và vấn đề đặt ra đối với các nền kinh tế (INFORMAL ECONOMY – PRACTICE AND EMERGING ISSUES IN ECONOMIES)*, Trường Đại học Thương mại tổ chức, tr.418-427, Nhà xuất bản Hồng Đức, 11/2015.
3. Ngô Thị Hoài Nam (2015), Báo cáo chi phí môi trường – Công cụ quản trị tài chính hữu hiệu của doanh nghiệp, *Kỷ yếu Hội thảo khoa học quốc tế: Cùng doanh nghiệp vượt qua thử thách- Quản lý hiệu quả mở cửa thành công (PROCEEDINGS OF INTERNATIONAL CONFERENCE ON EMERGING CHALLENGES: MANAGING TO SUCCESS – ICECH2015)*, Viện Kinh tế và Quản lý thuộc Trường Đại học Bách Khoa Hà Nội phối hợp với Trường Đại học Leipzig (Đức) tổ chức, ngày 12 tháng 11 năm 2015, Tập 1, tr.244-252, Nhà xuất bản Bách khoa, 11/2015.
4. Ngô Thị Hoài Nam (2015), Mô hình kế toán quản trị chi phí môi trường – mô hình quản trị tinh gọn áp dụng tại Nhà máy chế biến surimi - Công ty TNHH Bắc Đẩu, *Kỷ yếu Hội thảo quốc gia về quản trị tinh gọn lần thứ 2: Quản trị tinh gọn trong doanh nghiệp Việt Nam – Các mô hình áp dụng thực tiễn*, Trường Đại học Kinh tế - Đại học Quốc gia Hà Nội tổ chức, tr.78-89, Nhà xuất bản Đại học Quốc gia Hà Nội, 4/2015.
5. Ngô Thị Hoài Nam (2013), Kế toán quản trị môi trường - công cụ hữu hiệu đối với các doanh nghiệp chế biến thủy sản Việt Nam trong quá trình hội nhập, *Kỷ yếu Hội thảo khoa học quốc tế lần thứ 3 (THE 3rd INTERNATIONAL CONFERENCE) - Hội nhập quốc tế: Thành tựu và những vấn đề đặt ra, (INTEGRATION: ACHIEVEMENTS AND EMERGING ISSUES)*, Trường Đại học Thương mại tổ chức, Tập 1, tr.121-130, Nhà xuất bản Thống Kê, 10/2013.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Trọng Dương (2008), Hạch toán môi trường và việc áp dụng vào Việt Nam, *Tạp chí kế toán*, <http://www.ketoanvn.com/index.php/news/Nghiep-vu-Ke-toan/Hach-toan-moi-truong-va-viec-ap-dung-o-Viet-Nam-510>, truy cập ngày 03/11/2008.
2. Đào Thị Giang, Đào Thị Thu Hà (2016), Kế toán môi trường tại các doanh nghiệp, *Tạp chí Tài chính*, số 640.
3. Ngô Thị Thu Hồng (2016), Sự cần thiết áp dụng kế toán môi trường trong kế toán Việt Nam, *Tạp Chí Kế Toán và Kiểm Toán*, số 10.
4. Phạm Thị Thu Hiền (2012), *Nghiên cứu việc áp dụng kế toán quản trị môi trường (EMA) trong công ty cổ phần gạch men Cosevco (Dacera)*, Luận văn thạc sĩ, ngành Quản trị kinh doanh, Đại học Đà Nẵng.
5. Phạm Đức Hiếu (2010), *Nghiên cứu giải pháp áp dụng kế toán môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Trường Đại học Thương mại.
6. PGS.TS Phạm Đức Hiếu và PGS.TS Trần Thị Hồng Mai (2012), *Kế toán môi trường trong doanh nghiệp*, NXB Giáo dục Việt Nam.
7. Phạm Đức Hiếu (2010), Kế toán chi phí môi trường trong doanh nghiệp và sự bất hợp lý của kế toán chi phí truyền thống, *Tạp chí Kinh tế phát triển*, số 241, 11/2010, tr. 34-38.
8. Trần Ngọc Hùng (2016), *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, chuyên ngành Kế toán, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
9. Phạm Quang Huy (2012), Lý thuyết về kế toán quản trị môi trường và kinh nghiệm áp dụng tại các quốc gia - Giá trị và lợi ích đối với sự phát triển bền vững của kinh tế Việt Nam, *Kỷ yếu Hội thảo Việt Nam học lần thứ 4, Tiểu ban 3: "Kinh tế Việt Nam trong hội nhập và phát triển bền vững"*.
10. Đào Thị Loan, Nguyễn Thị Hạnh Duyên (2016), Kế toán môi trường - Thực trạng và định hướng ứng dụng ở Việt Nam, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 05.

11. Trần Thị Hồng Mai (2009), Về kế toán chi phí môi trường trong doanh nghiệp hiện nay, *Tạp chí Thương mại*, số 23, tr. 35-37.
12. Phạm Hoài Nam (2015), Kế toán môi trường tại Việt Nam trong xu thế hội nhập kinh tế, *Tạp Chí Kế Toán và Kiểm Toán*, số 143.
13. Phạm Hoài Nam (2016), *Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi*, Luận án tiến sĩ, ngành Kế toán, Học viện Tài chính.
14. Nguyễn Thị Minh Nhân (2015), *Thực hiện trách nhiệm xã hội tại các doanh nghiệp chế biến, xuất khẩu thủy sản đồng bằng sông Cửu Long*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Trường Đại học Thương mại.
15. Nghị định số 25/2013/NĐ-CP ngày 29/3/2013 của Chính phủ về Phí bảo vệ môi trường đối với nước thải.
16. Nghị định số 155/2016/NĐ-CP ngày 18/11/2016 của Chính phủ Quy định về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực bảo vệ môi trường.
17. Hoàng Thị Bích Ngọc (2014), Kế toán quản trị môi trường tại Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 2014
18. Hoàng Thị Bích Ngọc (2017), *Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp chế biến dầu khí thuộc Tập đoàn Dầu khí Quốc gia Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ngành Kế toán, Đại học Thương mại.
19. Nguyễn Chí Quang (2003), *Cơ sở hạch toán môi trường doanh nghiệp*, NXB Khoa học Kỹ thuật, Hà Nội.
20. Quốc hội (2015), *Luật Kế toán*, Hà Nội.
21. Quốc hội (2005), *Luật Bảo vệ môi trường*, Hà Nội.
22. Quyết định số 16/2008/QĐ-BTNMT ngày 31 tháng 12 năm 2008 của Bộ trưởng Bộ Tài nguyên và Môi trường về Quy chuẩn kỹ thuật quốc gia về nước thải công nghiệp chế biến thủy sản.
23. Lê Thị Tâm, Phạm Thị Bích Chi (2006), *Kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp sản xuất gạch Việt Nam*, Kỷ yếu hội thảo quốc tế “Kinh tế Việt Nam trong thời kỳ hội nhập: Cơ hội và thử thách”, Đại học Thương mại.

24. Hà Xuân Thạch (2014), Định hướng phát triển kế toán quản lý môi trường trong hệ thống kế toán Việt Nam, *Kỷ yếu Hội thảo khoa học quốc gia: Kế toán, kiểm toán trong tiến trình cải cách và hội nhập*, Đại học Đà Nẵng.
25. Tổng cục Thủy sản (2010), *Báo cáo Thủy sản năm 2010*.
26. Tổng cục Thủy sản (2011), *Báo cáo Thủy sản năm 2011*.
27. Tổng cục Thủy sản (2012), *Báo cáo Thủy sản năm 2012*.
28. Tổng cục Thủy sản (2012), *Báo cáo tóm tắt Quy hoạch tổng thể phát triển ngành thủy sản Việt Nam đến năm 2020, tầm nhìn 2030*, Hà Nội.
29. Tổng cục Thủy sản (2013), *Báo cáo Thủy sản năm 2013*.
30. Tổng cục Thủy sản (2014), *Báo cáo Thủy sản năm 2014*.
31. Tổng cục Thủy sản (2015), *Báo cáo Thủy sản năm 2015*.
32. Thông tư số 14/2009/TT-BNN ngày 12/3/2009 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn về Hướng dẫn quản lý môi trường trong chế biến thủy sản.
33. Bùi Thị Thu Thủy (2010), *Nghiên cứu mô hình quản lý và hạch toán chi phí môi trường trong doanh nghiệp khai thác than Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Mở - Địa chất.
34. Tổng cục Môi trường (2011), *Hướng dẫn đánh giá sự phù hợp của công nghệ xử lý nước thải và giới thiệu một số công nghệ xử lý nước thải đối với ngành Chế biến thủy sản, Dệt may, Giấy và bột giấy*, Hà Nội, tr. 16-18.
35. Lê Anh Tuấn và Nguyễn Lê Nhân (2016), Kế toán môi trường và sự phát triển bền vững của doanh nghiệp, *Tạp chí Tài chính*, số 641.
36. Những trang Web tham khảo:
 - www.moit.gov.vn (Bộ Công thương);
 - www.customs.gov.vn (Tổng cục Hải quan);
 - www.monre.gov.vn (Bộ Tài nguyên và Môi trường);
 - www.gos.gov.vn (Tổng cục Thống kê Việt Nam);
 - www.fistenet.gov.vn (Tổng cục Thủy sản);
 - www.nafiqad.gov.vn (Cục Quản lý chất lượng nông lâm sản và thủy sản);
 - www.nilp.org.vn/nckh/id/2033/Mot-so-van-de-ve-moi-truong-trong-che-bien-thuy-san-o-nuoc-ta-hien-nay truy cập ngày 3/5/2015

37. Quyết định 1445/QĐ-Ttg của Thủ tướng Chính phủ ngày 16/8/2013 về việc phê duyệt Quy hoạch tổng thể phát triển thủy sản đến năm 2020, tầm nhìn 2030.
38. Quyết định 1690/QĐ-Ttg của Thủ tướng Chính phủ ngày 16/9/2010 về việc phê duyệt Chiến lược phát triển thủy sản Việt Nam đến năm 2020
39. Theo Quyết định số 256/2003/QĐ-TTg của Thủ Tướng Chính phủ ngày 02 tháng 12 năm 2003 phê duyệt Chiến lược bảo vệ môi trường quốc gia đến năm 2010 và định hướng đến năm 2020

Tiếng Anh

40. Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura E.M. và Young S. (2011), *Management Accounting*, 6th edn, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River.
41. Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J., Jeames, P. & Wolter, T. (2000), “*Environmental Management Accounting in Europe: Current Practice and Future Potential*”, *The European Accounting Review*, 9(1), pp. 31-52.
42. Bebbington, J., Gray, R., Hibbit, C. & Kirk, E. (2001), “*Full cost Accounting: An Agenda for Action*”, Association of Chartered Certified Accountants, London.
43. Bennet, M., Bouma, J. & Wolter, T. (2002), “*Environmental Management Accounting; Informational and Institutional Developments*”, vol. 9, 12. *Eco-Efficiency in Industry and Science*, Kluwer Academic Publisher, Dordrecht.
44. Birkin, F. (1996), “*Environmental Management Accounting*”, *Management Accounting*, 74(2), pp. 34-37.
45. Burritt, R., Hahn, T. and Schaltegger, S. (2002), “*Towards a comprehensive framework for environmental management accounting*”, *Australian Accounting Review*, Vol. 12, pp. 39-50.
46. Burritt, R.L. (2004), “*Environmental Management Accounting: Roadblocks on the Way to the Green and Pleasant Land*”, *Business Strategy and the Environment*, 13, pp. 13-32.
47. Christian Herzig and Tobias Viere, EMA–SEA Project Casework scenario In Tex Co., Centre for Sustainability Management (CSM), University of Lueneburg, Germany.

48. CICA (1997), *“Fill Cost Accounting from an Environmental Perspective”*, Canada Institute of Chartered Accountings, Toronto.
49. Daly H.E. and J.B.Cobb (1989), *For the Common Good - redirecting the economy towards community, the environment and a sustainable future*, Beacon Press, Boston.
50. Deegan, C (2003), *Environmental Management Accounting: An Introduction and Case Studies for Australia*, Institute of Chartered Accountants in Australia, Melbourne.
51. Ditz, D., Ranganathan, J&banks, R.D (eds) (1995), *“Green Ledgers: Case Studies in Corporate Environmental Accounting”*, World Resources.
52. Epstein, M.J. (1996a), *“Accounting for product take-back”*, Management Accounting, Aug 1996, 78, pp. 29-33.
53. Epstein, M.J. (1996b), *“Improving Environmental Management wwith Full Environmental Cost Accounting”*, Environmental Quality Management, Autumn 1996.
54. Federal Environment Ministry, Federal Environmental Agency (2003), *Guide to Corporate Environmental Cost Management*, Berlin.
55. Freeman (1984) Strategic management: a stakeholder approach. Pitman, Boston, MA.
56. Gale, R. (2006), *Environmental costs at a Canadian paper mill: a case study of Environmental Management Accounting (EMA)*, Journal of Cleaner Production, 14, 1237-1251.
57. Gray, R. & Beeington, J. (2001), *“Accounting for the Environment”*, 2nd ed., SAGE Publications, London.
58. Gray et al., (2010) *“Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability ... an how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet”*. Account Org Soc 35(1):47-62.
59. Haberstock (1984), *Cost Accounting I*, Hamburg.
60. Hansen D.R., Mowen M.M& Guan L. (2008), *“Cost Management – Accounting and Control”*, 5th ed, South – Western, Cengage Learning, USA.

61. Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2003), *Cost Accounting: A managerial Emphasis*, Pearson Prentice Hall.
62. Hunkeler, Kerstin Lichtenvort, Gerald Rebitzer (2008), *Environmental Life Cycle Costing*, CRC press.
63. IASB (2004), International Financial Reporting standards, chief author.
64. IFAC (2005), *International Guidance Document: Environmental Management Accounting*, International Federation of Accountants, New York.
65. International Organization for Standardization (2011), ISO/DIS 1451 – Environmental management – Material Flow cost accounting – General framework.
66. Jasch, C.(2006), “*How to perform an environmental management cost assessment in one day*”, Journal of Cleaner Production, 14, pp. 1194-1213.
67. Jasch, C. (2009), *Environment and Material Flow Cost Accounting, Principles and Procedures*, Springer, Dordrecht.
68. Kobuku, K. and Kurasaka, T. (2002), “*Corporate environmental accounting: a Japanese perspective*”, in Bennett, M. Bouma, J.J. and Wolters, T.(Eds), *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments*, Kluwer Academic, Dordrecht, pp. 161-73.
69. Kokubu and Nakajima (2004), “*Material flow cost accounting in Japan: A new trend of environmental management accounting practices*” Fourth Asia Pacific interdisciplinary research in accounting conference, Singapore.
70. Kreuze & Newel(1994),“*ABC and life-cycle costing for environmental expenditures*”, *Management Accounting*, 7598, pp. 38-42.
71. Loew (2003), *Environmental Cost Accounting: Classifying and Comparing Selected Approaches*, in: Bennett M, Rkhardsson P and Schaltegger S: *Environmental Management Accounting – Purpose and Progress*, London, Kluwer Publishers.
72. Minato (2011),“*New decision method for environmental capital investment*”, *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management*,Springer.

73. Ministry of the Environment MOE (Japan) (2005), *Environmental Accounting Guidelines*, Tokyo, Available at: <http://www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf> [accessed 21st March 2008].
74. Ministry of Economy, Trade and Industry – METI (Japan) (2002), “*Environmental Management Accounting Workbook*”, Tokyo.
75. Ministry of Economy, Trade and Industry – METI (Japan) (2007), “*Guide for Material Flow Cost Accounting*”, Tokyo.
76. Ministry of the Environment – MOE (Japan), (2005), “*Environmental Accounting Guidelines*”, Government of Japan, Tokyo
77. Owen, D. (2008), “Chronicles of wasted time? A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and Environmental Accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.21, No.2.
78. Pall M. Rikhardsson, Martin Bennett, Jan Jaap Bouma, Stefan Schaltegger (2005), *Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges*, Springer.
79. Parker, L. D. (2000), Green Strategy costing: Early days, *Australian Accounting Review* 10(1): 46-55.
80. Schaltegger, S., Burritt, R.L (2000), *Contemporary Environmental accounting – Issues, Concepts and practice*, Greenleaf, Sheffield.
81. Sarker and Burritt (2010), “*An Empirical examination of the role of environmental accounting information in environmental investment decision-making*”, *Environmental Accounting for Cleaner Production*, Springer, Dordrecht.
82. Schaltegger, S., Bennett, M., Burritt, R.L và Jasch, C. (2008), *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*, Springer, Dordrecht.
83. Schaltegger et al, (2011), *Environmental Management Accounting A Bibliometric literature review*.
84. Strobel, M. and Redmann, C. (2002), *Flow Cost Accounting Approach Based on the Actual Flows of Materials*, in *Environmental Management Accounting: Informational Institutional Developments*. The Netherlands, Kluwer.

85. Stuart, J.A., Turbini, L.J& Ammons, J.C(1999), "*Activity-Based Environmental Inventory Allocation*", Journal of Industrial Ecology, 2(3), pp. 95-108.
86. Tapan K. Sarker and Roger L. Buritt (2010), "*An Empirical Examination of the Role of Environmental Accounting Information in Environment Investment Decision-Making*"
87. UNDSO (2001), *Environmental Management Accounting: Procedures and Principles*, United Nations Division for Sustainable Development, New York.
88. UNIDO (2004), *Introducing Environmental Management Accounting at Enterprise level: Methodology and case studies from central and eastern Europe*.
89. USEPA (1995), *An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms*, United States Environmental Protection Agency, Washington, D.C.

PHỤ LỤC

- Phụ lục 1: Bảng câu hỏi phỏng vấn, điều tra đối với nhà quản trị
- Phụ lục 2: Bảng câu hỏi phỏng vấn, điều tra đối với kế toán trưởng/nhân viên kế toán
- Phụ lục 3: Danh sách các doanh nghiệp chế biến thủy sản xuất khẩu khảo sát thực tế
- Phụ lục 4: Tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu điều tra phụ lục 1
- Phụ lục 5: Tổng hợp kết quả xử lý dữ liệu điều tra phụ lục 2
- Phụ lục 6: Các tiêu thức phân loại chi phí môi trường
- Phụ lục 7: Phân loại chi phí môi trường theo chi phí chất lượng
- Phụ lục 8: Các bước triển khai hệ thống quản lý môi trường theo ISO 14001
- Phụ lục 9: Một số bộ tiêu chuẩn cấp chứng chỉ liên quan đến thực hiện trách nhiệm xã hội của doanh nghiệp chế biến, xuất khẩu thủy sản
- Phụ lục 10: Báo cáo tổng hợp chi phí môi trường
- Phụ lục 11: Tài sản phục vụ hoạt động bảo vệ môi trường tại công ty TNHH Bắc Đầu
- Phụ lục 12: Bảng kê máy móc thiết bị
- Phụ lục 13: Kiểm soát nguyên liệu và chất thải tại dây chuyền chế biến chả cá surimi của Công ty cổ phần Xuất khẩu Thủy sản miền Trung
- Phụ lục 14: Số liệu quản lý kiểm soát thu mua hải sản
- Phụ lục 15: Cân đối nguyên liệu và sản lượng
- Phụ lục 16: Bảng cân đối nguyên vật liệu sản xuất
- Phụ lục 17: Sổ chi phí sản xuất kinh doanh (Tài khoản 621)
- Phụ lục 18: Sổ chi phí sản xuất kinh doanh (Tài khoản 622)
- Phụ lục 19: Sổ chi phí sản xuất kinh doanh (Tài khoản 627)
- Phụ lục 20: Sổ chi phí sản xuất kinh doanh (Tài khoản 642)
- Phụ lục 21: Bảng phân bổ chi phí môi trường
- Phụ lục 22: Báo cáo về tình hình sử dụng hóa chất trong xử lý nước thải
- Phụ lục 23: Bảng tổng hợp chi phí môi trường
- Phụ lục 24: Định mức sử dụng nguyên liệu, điện, nước sản xuất 1 tấn thành phẩm chả cá Surimi
- Phụ lục 25: Bảng đánh giá, lựa chọn công nghệ xử lý nước thải

- Phụ lục 26: Định mức kỹ thuật và định mức chi phí máy lạng da cá
- Phụ lục 27: Bảng theo dõi định mức tiêu hao nguyên liệu
- Phụ lục 28: Bảng phân loại chi phí môi trường áp dụng cho doanh nghiệp chế biến thủy sản
- Phụ lục 29: Thông tin cần thu thập trên cơ sở yếu tố môi trường
- Phụ lục 30: Sổ chi tiết cân đối dòng chi phí vật liệu
- Phụ lục 31: Bảng tổng hợp nguyên liệu chính xuất dùng
- Phụ lục 32: Bảng tổng hợp chi phí nhân công trực tiếp
- Phụ lục 33: Bảng tổng hợp chi phí sản xuất chung và chi phí quản lý doanh nghiệp liên quan đến môi trường
- Phụ lục 34: Bảng tổng hợp chi phí môi trường
- Phụ lục 35: Báo cáo chi phí môi trường trên cơ sở hoạt động
- Phụ lục 36: Báo cáo tổng hợp chi phí môi trường theo sản phẩm
- Phụ lục 37: Báo cáo chi phí môi trường theo dòng vật liệu trung tâm/giai đoạn/toàn bộ quy trình sản xuất/toàn doanh nghiệp
- Phụ lục 38: Báo cáo tổng hợp chi phí môi trường
- Phụ lục 39: Thẻ định mức chi phí sản xuất sản phẩm
- Phụ lục 40: Bảng định mức chi phí của hệ thống xử lý nước thải
- Phụ lục 41: Bảng cân bằng vật chất và năng lượng
- Phụ lục 42: Bảng dự toán chi phí sản xuất và kết quả sản xuất sản phẩm phụ
- Phụ lục 43: Bảng dự toán các hạng mục xây dựng của hệ thống xử lý nước thải
- Phụ lục 44: Bảng dự toán chi phí môi trường của hoạt động xử lý nước thải tính trên 1.000 m³ nước thải
- Phụ lục 45: Bảng dự toán chi phí môi trường của quá trình chế biến tính trên 1 tấn thành phẩm X
- Phụ lục 46: Bảng phân tích chi phí môi trường về nguyên vật liệu
- Phụ lục 47: Bảng phân tích chi phí môi trường về nhân công theo công đoạn
- Phụ lục 48: Bảng phân tích chi phí môi trường về nhân công chung
- Phụ lục 49: Bảng phân tích chi phí môi trường về sản xuất chung và quản lý doanh nghiệp

Phụ lục 1 và Phụ lục 2

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU:

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG
TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN VIỆT NAM**

BẢNG CÂU HỎI PHỎNG VẤN, ĐIỀU TRA

Tôi xin trân trọng cảm ơn sự tham gia của Ông/Bà vào nghiên cứu này và xin cam đoan những nội dung trả lời và thông tin cá nhân của Ông/Bà chỉ sử dụng cho mục đích hoàn thành việc nghiên cứu mà không sử dụng cho mục đích khác.

PHỤ LỤC 1

BẢNG CÂU HỎI PHÒNG VẤN, ĐIỀU TRA ĐỐI VỚI NHÀ QUẢN TRỊ (Dùng để điều tra nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản)

Phần 1: Thông tin cá nhân

Tên doanh nghiệp chế biến thủy sản:

Địa chỉ doanh nghiệp (tỉnh/ thành phố, huyện /quận, xã/phường):.....
.....

Điện thoại doanh nghiệp:

Tên người trả lời:

Vị trí công tác:

Chuyên môn chính:

Kinh nghiệm công tác:

Điện thoại liên lạc: Email:

Phần 2: Trả lời câu hỏi

1. DN có chịu sự chi phối của các tiêu chuẩn về môi trường đối với các sản phẩm chế biến thủy sản không?

Có (1)

Không (2)

2. Ông (bà) cho biết DN đã thực hiện bộ tiêu chuẩn về quản lý chất lượng sản phẩm và trách nhiệm xã hội đối với môi trường nào sau đây, như thế nào?

STT	Tiêu chuẩn thực hiện TNXH	Chưa biết	Biết nhưng chưa áp dụng	Không áp dụng	Chuẩn bị áp dụng	Đã áp dụng
A. Tiêu chuẩn về quản lý chất lượng sản phẩm						
1	Tiêu chuẩn Global GAP					
2	Tiêu chuẩn HACCP					
3	Tiêu chuẩn ASC					
4	Tiêu chuẩn ISO 9001					
5	Tiêu chuẩn ISO 26000					
6	Tiêu chuẩn HALAL					
7	Tiêu chuẩn BRC					
8	Tiêu chuẩn BAP					

B. Tiêu chuẩn liên quan đến trách nhiệm xã hội đối với môi trường						
9	Tiêu chuẩn ISO 14001					
10	Tiêu chuẩn ISO 50000					

3. Theo ông (bà), doanh nghiệp quan tâm đến quản trị môi trường bởi lý do nào sau đây:

- Tự nguyện để hướng tới phát triển bền vững (1)
- Bắt buộc do xuất khẩu vào thị trường có quy định về môi trường(2)
- Áp lực từ cộng đồng về vấn đề bảo vệ môi trường (3)
- Chi phí môi trường trong các doanh nghiệp ngày càng tăng (4)

4. DN đã triển khai áp dụng “Sản xuất sạch hơn chưa”?

- Chưa áp dụng (1)
- Chuẩn bị áp dụng(2)
- Đã áp dụng (3)

5. Ông (bà) đánh giá mức độ quan trọng của các nhận định sau về việc thực hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường theo thang đo từ 1 đến 5 (Ở đây 1: Hoàn toàn không quan trọng; 5: hoàn toàn quan trọng)

STT	Thực hiện TNXH đối với môi trường	Mức độ quan trọng				
		1	2	3	4	5
1	Sử dụng nguyên liệu tiết kiệm					
2	Giảm mức tiêu thụ năng lượng trong sản xuất					
3	Đầu tư trang thiết bị xử lý chất thải					
4	Kiểm soát chất thải; tái sử dụng phế liệu vào môi trường					
5	Xử lý chất thải đúng với tiêu chuẩn môi trường					
6	Sử dụng các chất phụ gia , bao bì, hóa chất ít ảnh hưởng đến môi trường					
7	Tự đánh giá và nỗ lực cải tiến hệ thống bảo vệ môi trường					
8	Cung cấp thông tin đầy đủ liên quan đến môi trường trên sản phẩm và ấn phẩm					
9	Thực hiện các hoạt động truyền truyền bảo vệ môi trường					
10	Thực hiện các hoạt động cải thiện môi trường					

11	Báo cáo đầy đủ và chịu trách nhiệm về vấn đề môi trường	1	2	3	4	5
12	Hoạch định ngân sách thực hiện trách nhiệm DN với môi trường	1	2	3	4	5

6. Ông (bà) đánh giá mức độ ưu tiên thực hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường như thế nào? (lựa chọn sắp xếp theo mức độ hiện tăng dần)

STT	Thực hiện TNXH đối với môi trường	Mức độ thực hiện				
1	Sử dụng nguyên liệu tiết kiệm	1	2	3	4	5
2	Giảm mức tiêu thụ năng lượng trong sản xuất	1	2	3	4	5
3	Đầu tư trang thiết bị xử lý chất thải	1	2	3	4	5
4	Kiểm soát chất thải; tái sử dụng phế liệu vào môi trường	1	2	3	4	5
5	Xử lý chất thải đúng với tiêu chuẩn môi trường	1	2	3	4	5
6	Sử dụng các chất phụ gia, bao bì, hóa chất ít ảnh hưởng đến môi trường	1	2	3	4	5
7	Tự đánh giá và nỗ lực cải tiến hệ thống bảo vệ môi trường	1	2	3	4	5
8	Cung cấp thông tin đầy đủ liên quan đến môi trường trên sản phẩm và ấn phẩm	1	2	3	4	5
9	Thực hiện các hoạt động truyền truyền bảo vệ môi trường	1	2	3	4	5
10	Thực hiện các hoạt động cải thiện môi trường	1	2	3	4	5
11	Báo cáo đầy đủ và chịu trách nhiệm về vấn đề môi trường	1	2	3	4	5
12	Hoạch định ngân sách thực hiện trách nhiệm DN với môi trường	1	2	3	4	5

7. Hoạt động kinh doanh của công ty chắc chắn có tác động đến môi trường tự nhiên, vậy ông (bà) có nhu cầu sử dụng thông tin nào dưới đây về các vấn đề môi trường? (có thể lựa chọn nhiều phương án)

- Chính sách môi trường của công ty (1)
- Các nỗ lực bảo vệ môi trường của công ty (2)
- Các hành động vi phạm môi trường của công ty và các hình thức phạt công ty phải chịu (3)
- Lợi ích công ty nhận được nhờ bảo vệ môi trường (4)

8. Các loại chất thải nào phát sinh trong quá trình sản xuất mà ông (bà) quan tâm nhất?

- Nước thải sản xuất (1)

- Nước thải sinh hoạt (2)
- Phế liệu và chất thải rắn (3)

9. Khoản mục chi phí nào ông (bà) quan tâm nhất trong quá trình chế biến?

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (1)
- Chi phí nhân công trực tiếp (2)
- Chi phí sản xuất chung (3)

Ông (bà) có thể nêu cụ thể những chi phí nào trong khoản mục chi phí đã chọn trên?

10. Thông tin chi phí môi trường sẽ tác động tích cực tới vấn đề nào sau đây? (có thể lựa chọn nhiều phương án)

- Quyết định của nhà quản lý công ty (1)
- Quyết định của các bên có quyền và nghĩa vụ liên quan (2)
- Cải thiện hình ảnh của công ty (3)
- Cải thiện hiệu quả tài chính trong dài hạn (4)

11. Ông (bà) đã hoặc sẽ sử dụng thông tin chi phí môi trường quá khứ nhằm mục đích quản trị nào sau đây:

	Mục đích	Đã sử dụng	Sẽ sử dụng
<input type="checkbox"/>	Lập dự toán và kiểm soát chi phí môi trường (1)		
<input type="checkbox"/>	Định giá bán sản phẩm(2)		
<input type="checkbox"/>	Đánh giá khả năng sinh lợi của sản phẩm và quyết định về cơ cấu sản phẩm (3)		
<input type="checkbox"/>	Quản lý chất lượng sản phẩm đáp ứng tiêu chuẩn môi trường (4)		
<input type="checkbox"/>	Đánh giá thành quả môi trường/Xây dựng hình ảnh DN có ý thức sản xuất sạch (5)		
<input type="checkbox"/>	Thực hiện hoạt động đầu tư có quan tâm công nghệ sản xuất (6)		
<input type="checkbox"/>	Hỗ trợ quyết định đầu tư hệ thống xử lý chất thải và các hoạt động bảo vệ môi trường (7)		

<input type="checkbox"/>	Hỗ trợ quyết định lựa chọn công nghệ sản xuất sạch hơn (8)		
--------------------------	--	--	--

12. Ông (bà) đã hoặc sẽ sử dụng thông tin chi phí tương lai môi trường nhằm mục đích quản trị nào sau đây (có thể chọn nhiều đáp án):

	Mục đích	Đã sử dụng	Sẽ sử dụng
<input type="checkbox"/>	Sử dụng các chất phụ gia, bao bì, hóa chất ít ảnh hưởng đến môi trường trong tương lai (1)		
<input type="checkbox"/>	Lựa chọn công nghệ chế biến có xét đến vấn đề môi trường trong tương lai (2)		
<input type="checkbox"/>	Đánh giá các dự án đầu tư có tính đến vấn đề môi trường (3)		
<input type="checkbox"/>	Đánh giá thành quả môi trường/ Xây dựng hình ảnh DN có ý thức sản xuất sạch (4)		

13. Theo ông (bà), thông tin về chi phí môi trường của công ty đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp không?

Có (1)

Không (2)

14. Theo ông (bà), nguyên nhân tác động đến nhu cầu sử dụng thông tin chi phí môi trường của công ty còn hạn chế là:

- Thông tin CPMT chưa đầy đủ và có hệ thống (1)
- Công ty phải bỏ ra nhiều chi phí để thu thập và xử lý thông tin CPMT (2)
- Năng lực của nhân viên kế toán (3)
- Tính bảo mật của thông tin chi phí môi trường (4)
- Nguyên nhân khác theo ý kiến của ông (bà) (5)

PHỤ LỤC 2
BẢNG CÂU HỎI PHÒNG VẤN, ĐIỀU TRA
ĐỐI VỚI KẾ TOÁN TRƯỞNG/NHÂN VIÊN KẾ TOÁN
(Dùng để điều tra thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường trong DNCBTS)

Phần 1: Thông tin cá nhân

Tên doanh nghiệp chế biến thủy sản:

Địa chỉ doanh nghiệp (tỉnh/ thành phố, huyện /quận, xã/phường):.....

.....

Điện thoại doanh nghiệp:

Tên người trả lời:

Kinh nghiệm công tác:

Điện thoại liên lạc:Email:

Phần 2: Trả lời câu hỏi

Xin ông (bà) vui lòng trả lời các câu hỏi dưới đây bằng cách vào ô tương ứng

1. Loại hình doanh nghiệp:

Công ty cổ phần (1) Công ty TNHH (2)

2. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán của doanh nghiệp:

Hình thức tập trung (1)

Hình thức phân tán (2)

Hình thức vừa tập trung vừa phân tán (3)

3. Tình hình áp dụng chế độ kế toán của doanh nghiệp?

Quyết định 48 ban hành ngày 14/9/2006 của Bộ Tài chính (hiện nay là thông tư 133 ban hành ngày 26/8/2016 (1)

Thông tư 200 ban hành ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính (2)

4. Doanh nghiệp có sử dụng phần mềm kế toán không?

Có (1) Không (2)

5. Phương pháp kế toán tổng hợp hàng tồn kho:

Kê khai thường xuyên (1)

- Kiểm kê định kỳ (2)

6. Phương pháp đánh giá trị giá hàng tồn kho:

- Nhập trước – xuất trước (1)
- Bình quân gia quyền cả kỳ dự trữ (2)
- Thực tế đích danh (3)

7. Phương pháp khấu hao tài sản cố định:

- Khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm (1)
- Khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh (2)
- Khấu hao đường thẳng (3)

8. Kỳ kế toán năm:

- Từ ngày 01/01 đến hết ngày 31/12 cùng năm (1)
- Từ đầu ngày 01 tháng đầu quý này đến hết ngày cuối cùng của tháng cuối quý trước năm sau (2)

9. Hệ thống thông tin kế toán của DN gồm:

- Thông tin kế toán tài chính (1)
- Thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị (2)

Nếu chọn (1) thì chuyển sang câu 12.

10. Mô hình tổ chức công tác kế toán quản trị trong DN

- Kết hợp (1)
- Tách rời (2)
- Hỗn hợp (3)

- (1) Theo mô hình kết hợp, kế toán đồng thời đảm nhiệm hai nhiệm vụ kế toán tài chính và kế toán quản trị.
- (2) Theo mô hình tách rời, bộ phận kế toán quản trị tách rời với bộ phận kế toán tài chính.
- (3) Theo mô hình hỗn hợp, các phần hành có tính tương đồng giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị thì sẽ được áp dụng theo mô hình kết hợp, còn đối với các phần

hành có sự khác biệt căn bản và có ý nghĩa cung cấp thông tin đặc biệt quan trọng đối với doanh nghiệp thì sẽ được tổ chức theo mô hình tách rời.

11. Doanh nghiệp có tổ chức riêng bộ phận kế toán quản trị chi phí môi trường cho hoạt động bảo vệ môi trường?

Có (1)

Không (2)

12. Doanh nghiệp có thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường không?

Không biết/biết nhưng chưa áp dụng/không áp dụng (1)

Chuẩn bị áp dụng (2)

Đã áp dụng (3)

13. Khoản mục chi phí nào chiếm tỷ trọng lớn nhất trong giá thành sản phẩm?

Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (1)

Chi phí nhân công trực tiếp (2)

Chi phí sản xuất chung (3)

14. Loại thông tin liên quan đến chi phí môi trường nào sau đây cần thiết phục vụ cho quản trị môi trường trong doanh nghiệp?

Tổng chi phí môi trường trong doanh nghiệp (1)

Chi phí môi trường từng giai đoạn sản xuất (2)

Chi phí môi trường từng sản phẩm (3)

Thông tin về vật liệu trong chất thải (4)

15. Doanh nghiệp xác định các khoản nào sau đây liên quan đến môi trường có (hoặc có thể) phát sinh tại doanh nghiệp?

Chi phí môi trường	Có	Không
1. Chi phí khấu hao hệ thống xử lý nước thải	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Chi phí bảo dưỡng, sửa chữa và vật liệu cho thiết bị xử lý nước thải	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Chi phí nhân viên vận hành hệ thống xử lý nước thải	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Chi phí môi trường	Có	Không
4. Thuế, phí và lệ phí liên quan đến môi trường (phí vệ sinh môi trường, phí nước thải...)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Tiền phạt về vi phạm môi trường	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Bảo hiểm cho trách nhiệm môi trường	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Chi phí làm sạch, phục vụ môi trường (thu gom, phân loại chất thải rắn tại nguồn, quản lý chất thải...)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Dịch vụ bên ngoài cho quản lý môi trường như thuê tư vấn về môi trường, về đảm bảo các tiêu chuẩn môi trường đối với chế biến sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Chi phí nhân viên bộ phận quản lý môi trường	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Chi phí nghiên cứu và phát triển (liên quan đến sản phẩm thân thiện với môi trường, đạt các tiêu chuẩn quốc tế về môi trường...)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Chi phí phát sinh thêm cho công nghệ sản xuất sạch hơn	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Chi phí quản lý môi trường khác như đóng góp kinh phí xây dựng kết cấu hạ tầng về bảo vệ môi trường của khu CBTS tập trung, ủng hộ các phong trào môi trường, ngày môi trường thế giới...;...	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Chi phí nguyên liệu thô của đầu ra phi sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Các vật liệu phụ trợ của đầu ra phi sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Bao bì, đóng gói của đầu ra phi sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Vật liệu hoạt động của đầu ra phi sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. Năng lượng, động lực của đầu ra phi sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Nước của đầu ra phi sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. Chi phí chế biến của các đầu ra phi sản phẩm	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20. Các khoản thu nhập về môi trường	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

16. Doanh nghiệp quan tâm đến loại chi phí môi trường nào sau đây?

- Chi phí môi trường phát sinh trong quá trình chế biến sản phẩm, thiết kế sản phẩm thân thiện môi trường, bảo vệ môi trường, xây dựng hình ảnh DN (1)
- Chi phí môi trường phát sinh ở các giai đoạn trước, trong và sau quá trình chế biến (2)

- Chi phí môi trường phát sinh để xử lý, kiểm soát và ngăn ngừa chất thải cũng như khi chế biến nhưng không tạo ra sản phẩm và quản lý môi trường (3)
- Chi phí môi trường phát sinh gắn liền với việc tạo ra, phát hiện, khắc phục và ngăn ngừa sự xuống cấp của môi trường (4)
- Khác (xin nêu rõ)

17. Chi phí môi trường của doanh nghiệp được phân thành loại riêng hay không?

- Có (1)
- Không (2)

Doanh nghiệp cho biết nguyên tắc xác định chi phí môi trường?

.....

18. Doanh nghiệp có sử dụng phương pháp cân bằng giữa yếu tố đầu vào và đầu ra hay không (còn gọi là phương pháp cân bằng vật liệu)?

- Có (1)
- Không (2)

Nếu có thì doanh nghiệp thực hiện cân bằng vật liệu theo dạng nào sau đây?

- Cân bằng tổng thể (1)
- Cân bằng cấu tử (2)
- Sử dụng cả 2 dạng trên (3)

(1) Cân bằng tổng thể: Dùng cho tất cả các dòng nguyên vật liệu vào dây chuyền sản xuất và cân bằng được tiến hành qua từng công đoạn với sự biến đổi của tất cả các thành phần tham gia chế biến.

(2) Cân bằng cấu tử: Dùng cho một loại nguyên liệu hoặc một cấu tử nào đó như nước, điện... để theo dõi biến đổi của cấu tử này tại mỗi công đoạn có cấu tử đó tham gia trên toàn bộ quy trình hoặc có thể mở rộng trên phạm vi nhà máy.

19. Doanh nghiệp cho biết cụ thể chứng từ kế toán nào thu nhận thông tin liên quan đến chi phí môi trường trong đơn vị theo mẫu hướng dẫn của Thông tư 200/2014-BTC hoặc Quyết định 48/2006 (hiện nay là thông tư 133/2016-BTC)?

Doanh nghiệp có thiết kế thêm các chỉ tiêu khác trên chứng từ phục vụ cho kế toán quản trị chi phí môi trường không? Nếu có, loại chứng từ kế toán nào? Nội dung các chỉ tiêu thiết kế thêm?

20. Doanh nghiệp sử dụng thông tin nào dưới đây để đo lường chi phí môi trường?

- Thông tin tiền tệ (1)
- Thông tin hiện vật/phi tiền tệ (2)
- Kết hợp cả thông tin tiền tệ và hiện vật/phi tiền tệ (3)

21. Chi phí môi trường được hạch toán trên cơ sở nào sau đây?

- Phân luồng thông tin chi phí môi trường ngay từ đầu (1)
- Hạch toán chung như các khoản chi phí khác phát sinh tại doanh nghiệp (2)

22. Nếu thực hiện xác định chi phí môi trường, doanh nghiệp sẽ thực hiện theo hướng nào sau đây?

- Xác định chi phí môi trường tại từng giai đoạn chế biến hoặc từng nơi phát sinh chất thải (1)
- Xác định chi phí môi trường từ việc cân bằng nguyên liệu giữa đầu vào và đầu ra (2)

23. Việc hạch toán chi phí sản xuất tại doanh nghiệp:

a. Sổ kế toán chi tiết cho tài khoản 621 “Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp” được mở theo:

- Loại sản phẩm (1)
- Phân xưởng (2)
- Khác – Xin ghi rõ (3)

b. Sổ kế toán chi tiết cho tài khoản 622 “Chi phí nhân công trực tiếp” được mở theo:

- Loại sản phẩm (1)
- Phân xưởng (2)
- Khác – Xin ghi rõ (3)

c. Sổ kế toán chi tiết cho tài khoản 627 “Chi phí sản xuất chung” được mở theo:

- Phân xưởng (1)
- Công đoạn sản xuất (2)
- Khác – Xin ghi rõ (3)

24. Doanh nghiệp có theo dõi chi tiết chi phí môi trường quá khứ liên quan đến các khoản mục chi phí sau không?

Khoản mục chi phí	Có	Không
1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Chi phí nhân công trực tiếp	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Chi phí sản xuất chung	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Chi phí quản lý DN	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

25. Doanh nghiệp có hạch toán chi tiết chi phí môi trường trên các tài khoản kế toán/sổ kế toán chi tiết riêng biệt để phản ánh chi phí phục vụ cho công tác quản trị môi trường không? Nếu có gồm những tài khoản kế toán/sổ kế toán chi tiết nào?

26. Việc hạch toán đầy đủ chi phí môi trường sẽ:

- Không có lợi cho DN do tốn kém về thời gian và tiền(1)
- Có lợi cho DN vì lợi ích từ việc bảo vệ môi trường sẽ lớn hơn chi phí bỏ ra(2)

27. Doanh nghiệp có lập các báo cáo kế toán quản trị phục vụ yêu cầu quản trị môi trường tại doanh nghiệp không?

- Có (1)
- Không(2)

Nếu có, cho biết tên báo cáo, các chỉ tiêu cụ thể trên báo cáo.

28. Thông tin chi phí môi trường quá khứ hiện nay được bộ phận kế toán cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp ra các quyết định nào sau đây:

- Đầu tư, cải tiến hệ thống xử lý nước thải (1)
- Sử dụng các chất phụ gia, hóa chất, bao bì đóng gói (2)
- Đầu tư trang thiết bị, công cụ dụng cụ cho sản xuất (3)
- Bán phế liệu hay tiếp tục chế biến ra sản phẩm khác (4)
- Tiếp tục sản xuất hay loại bỏ mặt hàng có chi phí môi trường phát sinh cao (5)
- Khác (xin nêu rõ)(6)

29. Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí sản xuất và lập dự toán chi phí sản xuất không?

Định mức chi phí sản xuất

Dự toán chi phí sản xuất

- | | |
|------------------------------------|------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Có (1) | <input type="checkbox"/> Có (1) |
| <input type="checkbox"/> Không (2) | <input type="checkbox"/> Không (2) |

Ông (bà) có thể cho biết cụ thể về cơ sở, phương pháp lập định mức chi phí và cơ sở lập dự toán chi phí sản xuất đang áp dụng tại doanh nghiệp.

30. Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí môi trường và lập dự toán chi phí môi trường không?

Định mức chi phí môi trường

Dự toán chi phí môi trường

- | | |
|---------------------------------|---------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Có (1) | <input type="checkbox"/> Có (1) |
|---------------------------------|---------------------------------|

Không (2)

Không (2)

31. Doanh nghiệp có thực hiện phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định nội bộ không?

Có (1)

Không(2)

Ông (bà) có thể cho biết cụ thể việc phân tích thông tin tương lai tại doanh nghiệp phục vụ cho việc ra các quyết định nội bộ nào?

.....
.....

32. Ông (bà) đồng ý phát biểu nào dưới đây về điều kiện thực hiện KTQTCPMT? (Ở đây 1: hoàn toàn không đồng ý; 5: hoàn toàn đồng ý)

STT	Quan điểm về thực hiện KTQTCPMT	Trả lời				
1	Thực hiện KTQTCPMT phụ thuộc vào nhận thức của nhà quản trị DN	1	2	3	4	5
2	Thực hiện KTQTCPMT chỉ khi DN có điều kiện tài chính	1	2	3	4	5
3	Thực hiện KTQTCPMT khi nhân lực kế toán có trình độ cao	1	2	3	4	5
4	Thực hiện KTQTCPMT phụ thuộc vào điều kiện kỹ thuật và công nghệ	1	2	3	4	5
5	Thực hiện KTQTCPMT khả thi khi hệ thống pháp luật kế toán hoàn thiện	1	2	3	4	5

Phần 3: Các ý kiến hoặc gợi ý khác

Nếu ông (bà) có các ý kiến hoặc bình luận bổ sung, xin vui lòng cho biết các ý kiến của ông (bà) ở phần dưới đây.

.....
.....

Xin trân trọng cảm ơn sự tham gia của Ông/Bà vào nghiên cứu này. Xin gửi lại cho tôi bản điều tra này bằng phong bì hoặc email về địa chỉ sau:

Ngô Thị Hoài Nam

Khoa Kế toán – Kiểm toán, Trường Cao đẳng Thương mại

45 Dũng Sĩ Thanh Khê, Quận Thanh Khê, Đà Nẵng

Email: ngohoainamdn@yahoo.com

PHỤ LỤC 3

DANH SÁCH CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN XUẤT KHẨU KHẢO SÁT THỰC TẾ

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
1	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN VÀ XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN HÒA PHÁT	AN GIANG	Lô A, KCN Bình Long, Xã Bình Long, Châu Phú, Tỉnh An Giang	HALAL, HACCP, ISO 17025, ISO 22000, BRC, IFS, ACC, ASC
2	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN AN GIANG	AN GIANG	1234 Trần Hưng Đạo, phường Bình Đức, thành phố Long Xuyên, Tỉnh An Giang	HACCP, BAP, BRC, VILAS 17025, HALAL, ASC
3	CÔNG TY TNHH XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN ĐÔNG Á	AN GIANG	Lô B - KCN Bình Long, xã Bình Long, Châu Phú, Tỉnh An Giang	HACCP, IFS, BRC, ISO 9001:2000, FDA No.137995698 62
4	CÔNG TY CỔ PHẦN XNK THỦY SẢN CỬU LONG AN GIANG	AN GIANG	Số 90 đường Hùng Vương, KCN Mỹ Quý, Thành phố Long Xuyên, Tỉnh An Giang	ASC

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
5	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU NÔNG SẢN THỰC PHẨM AN GIANG	AN GIANG	25/40 Trần Hung Đạo, phường Mỹ Thới, Thành phố Long Xuyên, Tỉnh An Giang	ISO 9001:2008, HACCP, BRC, HALAL,...
6	CÔNG TY CỔ PHẦN NTACO	AN GIANG	99 Hùng Vương, KCN Mỹ Quý, Thành Phố Long Xuyên, Tỉnh An Giang	BRC, HACCP, HALAL, IFS, IMO
7	CÔNG TY CỔ PHẦN VIỆT AN	AN GIANG	QL 91, Khóm Thạnh An, P. Mỹ Thới, Thành phố Long Xuyên, Tỉnh An Giang	HACCP, BRC, Global GAP, ASC, ISO VILAS, BAP; IFS, ISO 22000:2005
8	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN BẠC LIÊU	BẠC LIÊU	89 QL 1A, Khóm 2, phường 1, Thị xã Giá Rai, Tỉnh Bạc Liêu	GMP, HACCP, BRC, HALAL
9	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN XUẤT KHẨU ÂU VŨNG	BẠC LIÊU	99 Quốc lộ 1A, Ấp Xóm Mới, Xã Tân Thạnh, Thị xã Giá Rai, Tỉnh Bạc Liêu	HACCP, HALAL, BRC

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
10	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN - XUẤT NHẬP KHẨU VIỆT CƯỜNG	BẠC LIÊU	99 Ấp Kim Cầu, Xã Vĩnh Trạch, Thành phố Bạc Liêu, Tỉnh Bạc Liêu	HACCP, BRC, ISO 9001- 2008, HALAL...
11	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN NIGICO	BẠC LIÊU	QUỐC LỘ 1A, KHÓM 5, PHƯỜNG HỘ PHÒNG, GIÁ RAI, BẠC LIÊU	HACCP, HALAL, GMP, SSOP
12	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN BẾN TRE	BẾN TRE	Xã Tân Thạch, Huyện Châu Thành, Tỉnh Bến Tre	ASC, MSC, GlobalGAP, BRC, HACCP, ISO 9001: 2008, HALAL
13	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN HẢI HƯƠNG	BẾN TRE	Lô A8 - A9, KCN An Hiệp, huyện Châu Thành, Tỉnh Bến Tre	HACCP, ISO 22000, BRC, IFS, HALAL, GlobalGAP, WALMART AUDIT
14	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN BÌNH ĐỊNH	BÌNH ĐỊNH	2D Trần Hưng Đạo, Tp. Quy Nhơn, Tỉnh Bình Định	HACCP, ISO 9001:2000, ISO 9001:2008

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
15	CÔNG TY CỔ PHẦN TÀU THUYỀN VÀ HẢI SẢN CÙ LAO XANH	BÌNH ĐỊNH	06 Phan Chu Trinh, Thành phố Quy Nhơn, Tỉnh Bình Định	ISO 9001-2000
16	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐÔNG LẠNH QUI NHƠN	BÌNH ĐỊNH	Số 4 đường Phan Chu Trinh, TP. Quy Nhơn, Tỉnh Bình Định	HACCP, GMP, SSOP
17	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN JEI- WANG	BÌNH DƯƠNG	SỐ 12, ĐƯỜNG 23 KCN SÔNG THẦN 2, DĨ AN, BÌNH DƯƠNG	HACCP, ISO 9001
18	CÔNG TY TNHH HIGHLAND DRAGON	BÌNH DƯƠNG	15 ĐƯỜNG SỐ 6, KHU CN SÔNG THẦN 1, BÌNH DƯƠNG	HACCP, BRC
19	CÔNG TY TNHH HẢI THUẬN	BÌNH THUẬN	Lô 8-9 Cảng cá Phan thiết, Thành phố Phan Thiết, Tỉnh Bình Thuận	HACCP
20	CÔNG TY TNHH HẢI HIẾN	BÌNH THUẬN	A15 Hùng Vương, Phan Thiết, Tỉnh Bình Thuận	HACCP

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
21	CÔNG TY TNHH ANH KHOA	CÀ MAU	Số 335 A Lý Thường Kiệt, Khóm 9, Phường 6, Cà Mau	HACCP
22	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN VÀ XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN CADOVIMEX	CÀ MAU	Khóm 2, Thị trấn Cái Đồi Vàm, Huyện Phú Tân, Tỉnh Cà Mau	HACCP, ISO 9001:2008, BAP, BRC
23	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM THỦY SẢN XUẤT KHẨU CÀ MAU	CÀ MAU	Ấp Năm Đám, Xã Lương Thê Trân, huyện Cái Nước, Tỉnh Cà Mau	HACCP, ISO 9001:2008, BRC, IFS
24	CÔNG TY CỔ PHẦN TẬP ĐOÀN THỦY HẢI SẢN MINH PHÚ	CÀ MAU	KCN Phường 8, Thành phố Cà Mau, Tỉnh Cà Mau	HACCP, ISO 22000:2005, BRC, GlobalGAP, IFS, BAP, ASC, NATURLAN, GMP
25	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN VÀ XUẤT KHẨU CÀ MAU	CÀ MAU	333 Cao thắng, phường 8, Thành phố Cà Mau, Tỉnh Cà Mau	BRC, HALAL, UKAS

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
26	CÔNG TY TNHH THỰC PHẨM XUẤT KHẨU NAM HẢI	CẦN THƠ	Lô 14, KCN Trà Nóc 1, Quận Bình Thủy, Thành phố Cần Thơ	HACCP, ISO 9001: 2008, ISO/IEC 17025:2005
27	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN BIÊN ĐÔNG	CẦN THƠ	Lô II - 18B1, 18B2, KCN Trà Nóc II, P. Phước Thới, Q. Ô Môn, Thành phố Cần Thơ	GLOBAL GAP, SSOP, GMP, HACCP, ISO 22000:2005, BRC, IFS, Global GAP, SA 8000:2008, ISO 17025, ASC, BAP
28	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN CẦN THƠ	CẦN THƠ	Lô 2.12, KCN Trà Nóc 2, Thành phố Cần Thơ	HACCP, BRC, IFS, SA 8000, ISO 9001, GLOBAL GAP, BAP
29	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY HẢI SẢN HIỆP THANH	CẦN THƠ	Quốc lộ 91, KV Thới An 3, P.Thuận An, Q.Thốt Nốt, Thành phố Cần Thơ	ISO 9001:2000, HACCP, BRC, HALAL, IFS, FDA...

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
30	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN HẢI SÁNG	CẦN THƠ	Khu vực Thới Thạnh, Phường Thới Thuận, Quận Thốt Nốt, Thành phố Cần Thơ	HACCP, HALAL, ISO 22000, BRC, Global GAP
31	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN MEKONG	CẦN THƠ	Lô 24, KCN Trà Nóc, Quận Bình Thủy, Thành phố Cần Thơ	HACCP, SGS, GlobalGAP
32	CÔNG TY TNHH BẮC ĐẦU	ĐÀ NẴNG	Số 02 Trần Hung Đạo, Khu CN, DV Thủy sản Thọ Quang, Thành phố Đà Nẵng	HALAL, HACCP, ISO 9001:2008
33	CÔNG TY TNHH CHẾ BIẾN THỰC PHẨM D và N (DANIFOODS)	ĐÀ NẴNG	62 Yết Kiêu, Quận Sơn Trà, Thành phố Đà Nẵng	HACCP
34	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN MIỀN TRUNG	ĐÀ NẴNG	Số 01 Bùi Quốc Hung, Phường Thọ Quang, Quận Sơn Trà, Thành phố Đà Nẵng	HACCP, BRC, ISO 9001: 2008, ISO 14001, ISO 22000:2005, BAP

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
35	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN VÀ THƯƠNG MẠI THUẬN PHƯỚC	ĐÀ NẴNG	KCN dịch vụ và thủy sản Thọ Quang, Thành phố Đà Nẵng	HACCP, ISO 9001:2008, ASC, MSC, GLOBAL GAP, ISO 22000:2005, IFS, HALAL, BRC, BAP...
36	CÔNG TY CỔ PHẦN KHANG THÔNG - NHÀ MÁY CHẾ BIẾN THỦY SẢN	ĐÀ NẴNG	21 Vân Đồn, Phường Thọ Quang, Quận Sơn Trà, Thành phố Đà Nẵng	GMP, HACCP
37	CÔNG TY CỔ PHẦN MẠI THỦY SẢN Á CHÂU	ĐỒNG THÁP	Lô số 1, Đường số 2, Cụm Công Nghiệp Bình Thành, huyện Thanh Bình, Tỉnh Đồng Tháp	HACCP, GLOBAL G.A.P; BAP; HACCP; ISO; BRC; IFS; HALAL; SA 8000, ...
38	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY HẢI SẢN AN PHÚ	ĐỒNG THÁP	Ấp An phú, Xã An Nhơn, Huyện Châu Thành, Tỉnh Đồng Tháp	HACCP, GlobalGAP, BRC, IFS, HALAL, BAP, BSCI
39	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN BÌNH	ĐỒNG THÁP	Lô 8 - 9 - 10 KCN Sông Hậu,	GMP, SSOP, HACCP, ISO,

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
	MINH		Huyện Lai Vung, Tỉnh Đồng Tháp	HALAL...
40	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN HÙNG HẬU	ĐỒNG THÁP	Khu C, KCN Sa đéc, Phường Tân Quy Đông, Thành phố Sa đéc, Tỉnh Đồng Tháp	HACCP, ASC, GMP, SQF, SSOP, ISO 9001: 2000, BRC, GlobalGAP
41	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN TRƯỜNG GIANG	ĐỒNG THÁP	Lô IV-8, Khu A1, KCN Sa Đéc, Thị xã Sa Đéc, Tỉnh Đồng Tháp	HACCP, BRC, IFS, HALAL, GlobalGAP, ISO 17025, BAP
42	CÔNG TY CỔ PHẦN THỨC ĂN CHĂN NUÔI VIỆT THẮNG	ĐỒNG THÁP	Lô II-1, II-2, II- 3, Khu C Mở rộng, KCN Sa Đéc, Thị xã Sa Đéc, Tỉnh Đồng Tháp	ISO 22000, GlobalGAP
43	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN HÀ TĨNH	HÀ TĨNH	KCN Vững Áng, Huyện Kỳ Anh, Tỉnh Hà Tĩnh	HACCP, ISO
44	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN NAM SÔNG HẬU	HẬU GIANG	KCN Sông Hậu - Giai đoạn 1, Xã Đông Phú,	HACCP

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
			Huyện Châu Thành, Tỉnh Hậu Giang	
45	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN CAFATEX	HẬU GIANG	Km 2081, Quốc lộ 1A, Huyện Châu Thành A, Tỉnh Hậu Giang	HACCP, HALAL, ISO 9001: 2000, BAP, ASC, GlobalGAP, BRC, IFS
46	CÔNG TY TNHH PHILLIPS SEAFOOD VIỆT NAM	KHÁNH HÒA	Lô B3, B4 Khu công nghiệp Suối Dầu, Huyện Cam Lâm, Khánh Hòa	HACCP, BAP, BRC, ACC, HALAL
47	CÔNG TY TNHH GALLANT OCEAN VIỆT NAM	KHÁNH HÒA	LÔ B10,B11 KCN SUỐI DẦU, CAM LÂM, KHÁNH HÒA	BAP, IFS, GLOBAL GAP
48	CÔNG TY TNHH TÍN THỊNH	KHÁNH HÒA	Lô F1, KCN Suối Dầu, Cam Lâm, Tỉnh Khánh Hòa	HACCP, BRC, HALAL, IFS, DOLPHINE SAFE
49	CÔNG TY CỔ PHẦN NHATRANG SEAFOODS - F17 -	KHÁNH HÒA	Số 58B đường 2/4, Phường Vĩnh Hải, Thành	HACCP, BRC, IFS, SSOP, ISO 9001:

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
	NHÀ MÁY CHẾ BIẾN THỦY SẢN F.394		phố Nha Trang, Tỉnh Khánh Hoà	2000, ISO 14001, ISO 17025S/A 8000, BAP, ASC, Global GAP
50	CÔNG TY TNHH HẢI SẢN BÈN VŨNG	KHÁNH HÒA	Lô F5+F6, KCN Suối Dầu, Huyện Cam Lâm, Tỉnh Khánh Hòa	HACCP
51	CÔNG TY CỔ PHẦN VỊNH NHA TRANG	KHÁNH HÒA	Lô K1-K3, Đường Số 1, KCN Suối Dầu, Huyện Cam Lâm, Tỉnh Khánh Hòa	IFS, HACCP
52	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN CHANGHUA KIÊN GIANG VIỆT NAM	KIÊN GIANG	Khu Cảng Cá Tắc Cậu, Huyện Châu Thành, Tỉnh Kiên Giang	HACC
53	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY SẢN XUẤT KHÂU NGÔ QUYỀN	KIÊN GIANG	Khu Cảng cá Tắc Cậu, Ấp Minh Phong, Bình An, Châu Thành, Tỉnh Kiên Giang	HACCP

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
54	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỰC PHẨM THỦY SẢN KAIYO	LONG AN	Lô 21 đường số 5, KCN Tân Đức, Huyện Đức Hòa, Tỉnh Long An	HACCP, BRC, MSC
55	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN NGHỆ AN	NGHỆ AN	Phường Nghi Hải, Thị xã Cửa Lò, Tỉnh Nghệ An	HACCP
56	CÔNG TY TNHH THỦY SẢN CHU LAI SURIMI	QUẢNG NAM	Lô 01, KCN Tam Hiệp, Xã Tam Hiệp, Huyện Núi Thành, Tỉnh Quảng Nam	HACCP
57	CÔNG TY TNHH HAI THÀNH VIÊN GALLANT DACHAN SEAFOOD	QUẢNG NGÃI	KCN Quảng Phú , Phường Quảng Phú, Thành phố Quảng Ngãi, Tỉnh Quảng Ngãi	IFS, HACCP, HALAL, BRC, BAP FACTORY, BAP FARM
58	CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT NHẬP KHẨU THỦY SẢN QUẢNG NINH	QUẢNG NINH	35 Bến Tàu, Phường Bạch Đằng, Thành phố Hạ Long, tỉnh Quảng Ninh	HACCP

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
59	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN PHÚ MINH HƯNG	QUẢNG NINH	Trần Nhân Tông, Phường Quảng Yên, Thị xã Quảng Yên, Tỉnh Quảng Ninh	HACCP
60	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM SAO TA	SÓC TRĂNG	Km 2132 Quốc lộ 1A, phường 2, Thành phố Sóc Trăng, Tỉnh Sóc Trăng	HACCP, BRC, ISO 9001:2000, ISO 14001:2004; OHSAS 18001, ACC, HALAL
61	CÔNG TY CỔ PHẦN THƯƠNG MẠI VẬN TẢI VÀ CHẾ BIẾN HẢI SẢN LONG HẢI	THANH HÓA	Thôn Tiên Phong, Xã Hải Bình, Huyện Tĩnh Gia, Tỉnh Thanh Hóa	HACCP
62	CÔNG TY CỔ PHẦN NAM VIỆT	THANH HÓA	Làng Đạt Thành, Xã Vân Sơn, Huyện Triệu Sơn, Tỉnh Thanh Hoá	GLOBAL GAP, ISO9001-2000, ISO 17025- 2005, HALAL, CODE EU DL152
63	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN SÔNG TIỀN	TIỀN GIANG	Áp Tân Thuận, Xã Bình Đức, Huyện Châu	HACCP

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
			Thành, Tỉnh Tiền Giang	
64	CÔNG TY TNHH XUẤT NHẬP KHẨU THỰC PHẨM Á CHÂU	TIỀN GIANG	Ấp Đông Hoà, Xã Song Thuận, Huyện Châu Thành, Tỉnh Tiền Giang	ISO 9001:2008, BRC, HALAL, HACCP
65	CÔNG TY CỔ PHẦN GÒ ĐÀNG	TIỀN GIANG	Lô 45, KCN Mỹ Tho, Tỉnh Tiền Giang	ISO 9001:2008, HACCP, IFS, BRC, HALAL, GLOBALG.A. P, ASC
66	CÔNG TY CỔ PHẦN HÙNG VƯƠNG	TIỀN GIANG	Lô 44 KCN Mỹ Tho, Tỉnh Tiền Giang	Global Gap, HACCP, BRC, IFS, GMP, ISO 9001:2008, ISO 22000:2005, ISO 14001, HALAL, ISO/IEC17025: 2005, ASC, BAP, VietGap...
67	CÔNG TY CỔ PHẦN VĨNH HOÀN	TP.HỒ CHÍ MINH	Lầu 4, Tòa nhà TKT, 569-571- 573 Trần Hưng Đạo, Phường	HACCP, BRC, IFS, ISO 9001: 2000, ISO 14001:

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
			cầu Kho, Quận 1, Thành phố Hồ Chí Minh	2004, BAP, ASC; GlobalGAP
68	CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM XUẤT KHẨU VẠN ĐỨC	TP.HỒ CHÍ MINH	Lô C 27/II Đường 2F, KCN Vĩnh lộc, Huyện Bình Chánh, Thành phố Hồ Chí Minh	HACCP, HALAL, ISO 9001: 2008, BRC, IFS
69	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY HẢI SẢN VIỆT NHẬT	TP.HỒ CHÍ MINH	A59/I, Đường số 7, KCN Vinh Lộc, Phường Bình Hưng Hòa B, Quận Bình Tân, Thành phố Hồ Chí Minh	HACCP
70	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ THƯƠNG MẠI THỦY SẢN	TP.HỒ CHÍ MINH	Lô A77/1 Đường số 7, KCN Vĩnh Lộc, Quận Bình Tân, Thành phố Hồ Chí Minh	SA 8000: 2008; IFS, BRC, BAP, ISO 17025:2005; ISO 9001:2008
71	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN SỐ 1	TP.HỒ CHÍ MINH	1004A Đường Âu Cơ, Phường Phú Trung, Quận Tân Phú, Thành phố hồ	BRC, HALAL, HACCP, SSOP-GMP, ISO 22000:2005

STT	Tên công ty	Tỉnh/ thành phố	Địa chỉ	Hệ thống QLCL
			Chí Minh	
72	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN SỐ 4	TP.HỒ CHÍ MINH	320 Hưng Phú, Phường 9, Quận 8, Thành phố Hồ Chí Minh	GMP, HACCP, IFS, HALAI, BRC
73	CÔNG TY CỔ PHẦN CHẾ BIẾN THỦY HẢI SẢN LIÊN THÀNH	TP.HỒ CHÍ MINH	243 Bến Vân Đòn, Quận 4, Thành phố Hồ Chí Minh	ISO 9001
74	CÔNG TY CỔ PHẦN HẢI SẢN BÌNH ĐÔNG	TP.HỒ CHÍ MINH	Số 49 Bến Bình Đông, Phường 11, Quận 8, Thành phố Hồ Chí Minh	HACCP
75	CÔNG TY CỔ PHẦN THỦY SẢN AN PHƯỚC	VĨNH LONG	Tổ 5, Ấp Thanh Thủy, Xã An Phước, Huyện Mang Thít, Tỉnh Vĩnh Long	HACCP, HALAL, ISO 9001:2008, BRC

PHỤ LỤC 4

TỔNG HỢP KẾT QUẢ XỬ LÝ DỮ LIỆU ĐIỀU TRA PHỤ LỤC 1

(Dùng cho nhà quản trị của các doanh nghiệp chế biến thủy sản)

Câu 1: DN có chịu sự chi phối của các tiêu chuẩn về môi trường đối với các sản phẩm chế biến thủy sản

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	75	100.0	100.0	100.0

Câu 2: Tình trạng áp dụng các tiêu chuẩn trách nhiệm xã hội của DN:

	Chưa biết		Biết nhưng không áp dụng		Không áp dụng		Chuẩn bị áp dụng		Đã áp dụng	
	Số lượng	Tỷ lệ %	Số lượng	Tỷ lệ %	Số lượng	Tỷ lệ %	Số lượng	Tỷ lệ %	Số lượng	Tỷ lệ %
Tiêu chuẩn Global Gap	1	1.3%	13	17.3%	5	6.7%	36	48.0%	20	26.7%
Tiêu chuẩn HACCP	0	0.0%	0	.0%	5	6.7%	3	4.0%	67	89.3%
Tiêu chuẩn ASC	3	4.0%	11	14.7%	9	12.0%	40	53.3%	12	16.0%
Tiêu chuẩn ISO 9001	1	1.3%	8	10.7%	17	22.7%	18	24.0%	31	41.3%
Tiêu chuẩn ISO26000	1	1.3%	14	18.7%	11	14.7%	39	52.0%	10	13.3%
Tiêu chuẩn HALAL	3	4.0%	4	5.3%	16	21.3%	19	25.3%	33	44.0%
Tiêu chuẩn BRC	0	0.0%	8	10.7%	13	17.3%	16	21.3%	38	50.7%
Tiêu chuẩn BAP	1	1.3%	8	10.7%	30	40.0%	18	24.0%	18	24.0%
Tiêu chuẩn ISO14001	2	2.7%	16	21.3%	7	9.3%	45	60.0%	5	6.7%
Tiêu chuẩn ISO50000	4	5.3%	37	49.3%	11	14.7%	22	29.3%	1	1.3%

Câu 3: DN quan tâm đến quản trị môi trường bởi lý do:

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Tự nguyện để phát triển bền vững	Có	42	56.0%
	Không	33	44.0%
Bắt buộc do xuất khẩu vào thị trường	Có	66	88.0%
	Không	9	12.0%
Áp lực từ cộng đồng về vấn đề bảo vệ môi trường	Có	75	100.0%
	Không	0	0.0%
Chi phí môi trường tăng	Có	49	65.3%
	Không	26	34.7%

Câu 4: DN đã triển khai áp dụng “Sản xuất sạch hơn chưa”

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Chưa áp dụng	3	4.0	4.0	4.0
	Chuẩn bị áp dụng	32	42.7	42.7	46.7
	Đã áp dụng	40	53.3	53.3	100.0
	Tổng cộng	75	100.0	100.0	

Câu 5: Đánh giá về mức độ quan trọng của các nhận định liên quan thực hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường

	Số lượng	Điểm trung bình
Sử dụng nguyên liệu tiết kiệm	75	4.15
Giảm mức tiêu thụ năng lượng trong sản xuất	75	3.91
Đầu tư trang thiết bị xử lý chất thải	75	4.07
Kiểm soát chất thải; tái sử dụng phế liệu vào môi trường	75	3.84
Xử lý chất thải đúng với tiêu chuẩn môi trường	75	4.12
Thiết kế sản phẩm có tính tới ảnh hưởng đến môi trường	75	4.11
Tự đánh giá và nỗ lực cải tiến hệ thống bảo vệ môi trường	75	3.81
Cung cấp thông tin đầy đủ liên quan đến môi trường trên sản phẩm và ấn phẩm	75	3.91
Thực hiện các hoạt động truyền truyền bảo vệ môi trường	75	4.07
Thực hiện các hoạt động cải thiện môi trường	75	3.67
Báo cáo đầy đủ và chịu trách nhiệm về vấn đề môi trường	75	3.93
Hoạch định ngân sách thực hiện TNXH với môi trường	75	3.32
Valid N (listwise)	75	

Câu 6: Đánh giá mức độ ưu tiên thực hiện trách nhiệm của DN đối với môi trường

	Số lượng	Điểm trung bình
Sử dụng nguyên liệu tiết kiệm	75	3.25
Giảm mức tiêu thụ năng lượng trong sản xuất	75	3.21
Đầu tư trang thiết bị xử lý chất thải	75	2.89
Kiểm soát chất thải; tái sử dụng phế liệu vào môi trường	75	3.00
Xử lý chất thải đúng với tiêu chuẩn môi trường	75	3.53
Thiết kế sản phẩm có tính tới ảnh hưởng đến môi trường	75	3.36
Tự đánh giá và nỗ lực cải tiến hệ thống bảo vệ môi trường	75	3.95
Cung cấp thông tin đầy đủ liên quan đến môi trường trên sản phẩm và ấn phẩm	75	3.19

Thực hiện các hoạt động truyền truyền bảo vệ môi trường	75	3.52
Thực hiện các hoạt động cải thiện môi trường	75	3.40
Báo cáo đầy đủ và chịu trách nhiệm về vấn đề môi trường	75	3.31
Hoạch định ngân sách thực hiện DN với môi trường	75	2.68
Valid N (listwise)	75	

Câu 7: DN có nhu cầu sử dụng thông tin nào dưới đây về các vấn đề môi trường:

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Chính sách môi trường của công ty	Sử dụng	61	81.3%
	Không sử dụng	14	18.7%
Các nỗ lực bảo vệ môi trường	Sử dụng	67	89.3%
	Không sử dụng	8	10.7%
Các hoạt động vi phạm môi trường và các hình thức phạt	Sử dụng	71	94.7%
	Không sử dụng	4	5.3%
Lợi ích công ty nhận được nhờ bảo vệ môi trường	Sử dụng	69	92.0%
	Không sử dụng	6	8.0%

Câu 8: Các loại chất thải nào phát sinh trong quá trình sản xuất mà DN quan tâm nhất:

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Nước thải sản xuất	Có quan tâm	75	100.0%
	Không quan tâm	0	0.0%
Nước thải sinh hoạt	Có quan tâm	27	36.0%
	Không quan tâm	48	64.0%
Phế liệu và chất thải rắn	Có quan tâm	75	100.0%
	Không quan tâm	0	0.0%

Câu 9: Khoản mục chi phí DN quan tâm nhất trong quá trình chế biến:

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	70	93.3	93.3	93.3
	Chi phí nhân công trực tiếp	0	0	0	0
	Chi phí sản xuất chung	5	6.7	6.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Những chi phí nhà quản trị quan tâm trong khoản mục chi phí đã chọn trên là chi phí nguyên vật liệu chính, chi phí liên quan đến hệ thống xử lý nước thải, chi phí điện, nước, bảo hộ lao động.

Câu 10: Thông tin chi phí môi trường sẽ tác động tích cực tới:

	Có		Không	
	Số lượng	Tỷ lệ % giá trị	Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Quyết định của nhà quản lý công ty	71	94.7%	4	5.3%
Quyết định của các bên có quyền và nghĩa vụ liên quan	22	29.3%	53	70.7%
Cải thiện hình ảnh công ty	53	70.7%	22	29.3%
Cải thiện hiệu quả tài chính trong dài hạn	47	62.7%	28	37.3%

Câu 11: Nhằm mục đích quản trị, DN đã hoặc sẽ sử dụng thông tin chi phí môi trường quá khứ

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Lập dự toán và kiểm soát chi phí môi trường	Đã sử dụng	19	25.3%
	Sẽ sử dụng	56	74.7%
Định giá sản phẩm	Đã sử dụng	59	78.7%
	Sẽ sử dụng	16	21.3%
Đánh giá khả năng sinh lợi và quyết định về cơ cấu sản phẩm	Đã sử dụng	14	18.7%
	Sẽ sử dụng	61	81.3%
Quản lý chất lượng sản phẩm đáp ứng tiêu chuẩn môi trường	Đã sử dụng	14	18.7%
	Sẽ sử dụng	61	81.3%
Đánh giá thành quả môi trường/xây dựng hình ảnh sản xuất sạch	Đã sử dụng	33	44.0%
	Sẽ sử dụng	42	56.0%
Đầu tư có quan tâm công nghệ sản xuất	Đã sử dụng	47	62.7%
	Sẽ sử dụng	28	37.3%
Hỗ trợ quyết định đầu tư hệ thống xử lý chất thải và bảo vệ môi trường	Đã sử dụng	71	94.7%
	Sẽ sử dụng	4	5.3%
Hỗ trợ quyết định lựa chọn công nghệ sản xuất sạch hơn	Đã sử dụng	54	72.0%
	Sẽ sử dụng	21	28.0%

Câu 12: Mục đích quản trị trong việc đã hoặc sẽ sử dụng thông tin chi phí môi trường tương lai.

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Sử dụng các chất phụ gia, bao bì, hóa chất ít ảnh hưởng đến môi trường trong tương lai	Đã sử dụng	23	30.7%
	Sẽ sử dụng	52	69.3%
Lựa chọn công nghệ chế biến có xét đến vấn đề môi trường trong tương lai	Đã sử dụng	17	22.7%
	Sẽ sử dụng	58	77.3%

Đánh giá các dự án đầu tư có tính đến vấn đề môi trường	Đã sử dụng	14	18.7%
	Sẽ sử dụng	61	81.3%
Đánh giá thành quả/Xây dựng hình ảnh DN sản xuất sạch hơn	Đã sử dụng	14	18.7%
	Sẽ sử dụng	61	81.3%

Câu 13: Thông tin về chi phí môi trường của công ty đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	47	62.7	62.7	62.7
	Không	28	37.3	37.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 14: Nguyên nhân tác động đến việc nhu cầu sử dụng thông tin chi phí môi trường của công ty còn hạn chế:

a. Thông tin chi phí môi trường chưa đầy đủ và có hệ thống

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Đồng ý	63	84.0	84.0	84.0
	Không lựa chọn	12	16.0	16.0	100.0
Total		75	100.0		

b. Công ty phải bỏ ra nhiều chi phí để thu thập và xử lý thông tin CPMT

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Đồng ý	69	92.0	92.0	92.0
	Không lựa chọn	6	8.0	8.0	100.0
Total		75	100.0		

c. Năng lực của nhân viên kế toán

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Đồng ý	33	44.0	44.0	44.0
	Không lựa chọn	42	56.0	56.0	100.0
Total		75	75	100.0	

d. Tính bảo mật của thông tin chi phí môi trường

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Đồng ý	47	62.7	62.7	62.7
	Không lựa chọn	28	37.3	37.3	100.0
Total		75	75	100.0	

e. Nguyên nhân khác

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Đồng ý	16	21.3	21.3	21.3
	Không lựa chọn	59	78.7	78.7	100.0
Total		75	75	100.0	

Có 16 DN khảo sát đồng ý với nguyên nhân khác, cụ thể là tiềm lực tài chính, trình độ cơ sở vật chất của DN hoặc cần sự khuyến khích hỗ trợ từ Nhà nước, các cơ quan chủ quản, cơ quan quản lý môi trường.

PHỤ LỤC 5

TỔNG HỢP KẾT QUẢ XỬ LÝ DỮ LIỆU ĐIỀU TRA PHỤ LỤC 2

(Dùng cho kế toán trưởng/nhân viên kế toán của các doanh nghiệp chế biến thủy sản)

Câu 1: Loại hình DN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Công ty Co phan	59	78.7	78.7	78.7
	Công ty TNHH	16	21.3	21.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 2: Đặc điểm tổ chức kế toán của DN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Hình thức tập trung	75	100.0	100.0	100.0

Câu 3: Tình hình áp dụng chế độ kế toán của Doanh nghiệp

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Quyết định 48 (hiện nay là Thông tư 133)	7	9.3	9.3	9.3
	Quyết định 15 (hiện nay là Thông tư 200)	68	90.7	90.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 4: DN có sử dụng phần mềm kế toán

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	67	89.3	89.3	89.3
	Không	8	10.7	10.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 5: Phương pháp tổng hợp kế toán hàng tồn kho

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Kê khai thường xuyên	69	92.0	92.0	92.0
	Kiểm kê định kỳ	6	8.0	8.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 6: Phương pháp đánh giá giá trị hàng tồn kho

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Bình quân gia quyền cả kỳ dự trữ	71	94.7	94.7	94.7
	Thực tế đích danh	4	5.3	5.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 7: Phương pháp khấu hao tài sản cố định

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Khấu hao đường thẳng	75	100.0	100.0	100.0

Câu 8: Kỳ kế toán năm

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Từ ngày 01/01 đến hết ngày 31/12 cùng năm	75	100.0	100.0	100.0

Câu 9: Hệ thống thông tin kế toán

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Thông tin kế toán tài chính	12	16.0	16.0	16.0
	Thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị	63	84.0	84.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 10: Mô hình tổ chức công tác kế toán quản trị trong DN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Kết hợp	75	100.0	100.0	100.0

Câu 11: Doanh nghiệp có tổ chức riêng bộ phận KTQTCPMT

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Không	75	100.0	100.0	100.0

Câu 12: DN có thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Không biết/biết nhưng chưa áp dụng/ Không áp dụng	32	42.7	42.7	42.7
	Chuẩn bị áp dụng	43	57.3	57.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 13: Khoản mục chi phí chiếm tỷ trọng lớn nhất trong giá thành sản phẩm

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	75	100.0	100.0	100.0

Câu 14: Thông tin liên quan đến CPMT cần thiết phục vụ cho quản trị môi trường trong DN

		Kết quả		Tỷ lệ % trên tổng số trả lời được quan sát
		Số lượng	Tỷ lệ giá trị%	
TTLQCPMT ^a	Tổng chi phí môi trường trong DN	75	38.1%	100.0%
	Chi phí môi trường trong từng giai đoạn sản xuất	43	21.8%	57.3%
	Tổng chi phí môi trường trong sản phẩm	4	2.0%	5.3%
	Thông tin về vật liệu trong chất thải	75	38.1%	100.0%
Total		197	100.0%	262.7%

Câu 15: Các CPMT phát sinh trong doanh nghiệp

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Chi phí khấu hao hệ thống xử lý nước thải	Có	43	57.3%
	Không	32	42.7%
Chi phí bảo dưỡng, sửa chữa và vật liệu, thiết bị	Có	4	5.3%
	Không	71	94.7%
Chi phí nhân viên	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%
Thuế, phí và lệ phí	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%
Tiền phạt	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%
Bảo hiểm trách nhiệm môi trường	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%
Dự phòng chi phí làm sạch, phục vụ môi trường	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%
Dịch vụ bên ngoài quản lý môi trường	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%

Chi phí nhân viên bộ phận quản lý	Có	0	.0%
	Không	75	100.0%
Chi phí nghiên cứu và phát triển	Có	12	16.0%
	Không	63	84.0%
Chi phí phát sinh thêm cho công nghệ sạch	Có	52	69.3%
	Không	23	30.7%
Chi phí quản lý môi trường khác	Có	33	44.0%
	Không	42	56.0%
Chi phí nguyên liệu thô	Có	39	52.0%
	Không	36	48.0%
Các vật liệu phụ trợ	Có	71	94.7%
	Không	4	5.3%
Bao bì, đóng gói	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%
Vật liệu hoạt động	Có	49	65.3%
	Không	26	34.7%
Năng lượng, động lực	Có	4	5.3%
	Không	71	94.7%
Nước	Có	4	5.3%
	Không	71	94.7%
Chi phí chế biến đầu ra phi sản phẩm	Có	5	6.7%
	Không	71	93.3%
Các khoản thu nhập về môi trường	Có	4	5.3%
	Không	71	94.7%

Câu 16: Doanh nghiệp quan tâm đến loại chi phí môi trường (Tiêu thức phân loại)

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Chi phí môi trường phát sinh trong quá trình chế biến sản phẩm, thiết kế sản phẩm thân thiện môi trường, bảo vệ môi trường, xây dựng hình ảnh DN (Khả năng đo lường của chi phí môi trường)	2	2.7	2.7	2.7
	Chi phí môi trường phát sinh ở các giai đoạn trước, trong và sau quá trình chế biến (Các hoạt động)	4	5.3	5.3	8.0

Chi phí môi trường phát sinh để xử lý, kiểm soát và ngăn ngừa chất thải cũng như khi chế biến nhưng không tạo ra sản phẩm và quản lý môi trường (Dòng vật liệu và năng lượng)	38	50.7	50.7	58.7
Chi phí môi trường phát sinh gắn liền với việc tạo ra, phát hiện, khắc phục và ngăn ngừa sự xuống cấp của môi trường	31	41.3	41.3	100.0
Khác (xin nêu rõ)	0	0	0	100.0
Total	75	100.0	100.0	

Câu 17: Chi phí môi trường của doanh nghiệp được phân thành loại riêng

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Không	75	100.0	100.0	100.0

Doanh nghiệp xác định chi phí môi trường theo nguyên tắc: Chi phí môi trường được xác định như các loại chi phí sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp

Câu 18: DN sử dụng phương pháp cân bằng vật liệu

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	66	88.0	88.0	88.0
	Không	9	12.0	12.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

DN thực hiện cân bằng vật liệu theo dạng

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Cân bằng tổng thể	5	6.7	6.7	6.7
	Cân bằng cấu tử	61	81.3	81.3	88.0
	Sử dụng cả 2 dạng	9	12.0	12.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 19: Doanh nghiệp sử dụng các chứng từ kế toán sau:

- (1) Phiếu chi
- (2) Giấy báo Nợ
- (3) Phiếu xuất kho
- (4) Hóa đơn giá trị gia tăng
- (5) Bảng tính và phân bổ khấu hao
- (6) Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội
- (7) Bảng thanh toán tiền lương....

DN có thiết kế thêm các chỉ tiêu khác trên chứng từ phục vụ KTQTCPMT

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Không	75	100.0	100.0	100.0

Câu 20: DN sử dụng thông tin để đo lường chi phí môi trường

		Số lượng	Tỷ lệ %
Valid	Thông tin tiền tệ	75	100.0
	Thông tin hiện vật/phi tiền tệ	27	36
	Kết hợp cả thông tin tiền tệ và hiện vật/phi tiền tệ	27	36

Câu 21: Chi phí môi trường được hạch toán trên cơ sở

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Phân luồng thông tin chi phí môi trường ngay từ đầu	4	5.3	5.3	5.3
	Hạch toán chung như các khoản chi phí phát sinh tại DN	71	94.7	94.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 22: Nếu xác định chi phí môi trường, DN thực hiện theo hướng

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Xác định chi phí môi trường tại từng giai đoạn chế biến hoặc từng nơi phát sinh chất thải	7	9.3	9.3	9.3
	Xác định chi phí môi trường từ việc cân bằng nguyên liệu giữa đầu vào và đầu ra	68	90.7	90.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 23: Sổ kế toán chi tiết cho TK 621 được mở theo

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Loại sản phẩm	9	12.0	12.0	12.0
	Phân xưởng	62	82.7	82.7	94.7
	Khác	4	5.3	5.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Sổ kế toán chi tiết cho TK 622 được mở theo

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Phân xưởng	14	18.7	18.7	18.7
	Khác	61	81.3	81.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Sổ kế toán chi tiết cho TK 627 được mở theo

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Phân xưởng	46	61.3	61.3	61.3
	Khác	29	38.7	38.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 24: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	27	36.0	36.0	36.0
	Không	48	64.0	64.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Chi phí nhân công trực tiếp

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	4	5.3	5.3	5.3
	Không	71	94.7	94.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Chi phí sản xuất chung

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	28	37.3	37.3	37.3
	Không	47	62.7	62.7	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Chi phí quản lý DN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	41	54.7	54.7	54.7
	Không	34	45.3	45.3	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 25: DN có hạch toán chi phí môi trường trên các tài khoản kế toán/ sổ kế toán chi tiết riêng biệt

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế

Sổ kế toán chi tiết cho TK 622 được mở theo

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Phân xưởng	14	18.7	18.7	18.7
	Khác	61	81.3	81.3	100.0
Valid	Không	75	100.0	100.0	100.0

Câu 26:Việc hạch toán đầy đủ chi phí môi trường sẽ

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Không có lợi cho DN do tốn kém về thời gian và tiền	48	64.0	64.0	64.0
	Có lợi cho DN vì lợi ích từ việc bảo vệ môi trường sẽ lớn hơn chi phí bỏ ra	27	36.0	36.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Câu 27:DN có lập các báo cáo kế toán quản trị phục vụ yêu cầu quản trị chi phí môi trường tại DN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Valid	Có	18	24.0	24.0	24.0
	Không	57	76.0	76.0	100.0
	Total	75	100.0	100.0	

Doanh nghiệp lập báo cáo kế toán quản trị chi phí môi trường phục vụ yêu cầu quản trị môi trường, chủ yếu báo cáo tổng hợp chi phí xử lý môi trường.

Câu 28:Thông tin CPMT quá khứ được bộ phận kế toán cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp ra các quyết định:

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
Đầu tư, cải tiến hệ thống xử lý nước thải	Có	71	94.7%
	Không	4	5.3%
Sử dụng các chất phụ gia, hóa chất, bao bì đóng gói	Có	43	57.3%
	Không	32	42.7%
Đầu tư trang thiết bị, công cụ dụng cụ cho sản xuất	Có	75	100.0%
	Không	0	.0%
Bán phế liệu hay tiếp tục chế biến ra sản phẩm khác	Có	8	10.6%
	Không	67	89.4%
Tiếp tục sản xuất hay loại bỏ mặt hàng có chi phí môi trường phát sinh cao	Có	4	5.3%
	Không	71	94.7%

Khác (xin nêu rõ)	Có	0	.0%
	Không	75	100.0%

Câu 29:

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
DN có xây dựng định mức chi phí sản xuất	Có	75	100.0
	Không	0	0.0
DN có lập dự toán chi phí sản xuất	Có	75	100.0
	Không	0	0.0

- Định mức chi phí được lập dựa vào thông số kỹ thuật của công nghệ, thiết bị và kinh nghiệm qua các năm. Hàng năm các doanh nghiệp có được điều chỉnh theo thực tế.
- Phương pháp lập định mức chi phí đang áp dụng tại doanh nghiệp: Phương pháp kỹ thuật và phương pháp phân tích số liệu lịch sử.
- Dự toán chi phí sản xuất trên cơ sở kế hoạch sản xuất kinh doanh và định mức kinh tế kỹ thuật.

Câu 30:

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
DN có xây dựng định mức chi phí môi trường	Có	0	0.0
	Không	75	100.0
DN có lập dự toán chi phí môi trường	Có	0	0.0
	Không	75	100.0

Câu 31: Phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định nội bộ

		Số lượng	Tỷ lệ % giá trị
DN có phân tích thông tin tương lai phục vụ ra quyết định nội bộ	Có	24	32
	Không	51	68

DN phân tích thông tin tương lai cho việc ra quyết định đầu tư công nghệ xử lý nước thải hoặc công nghệ chế biến.

Câu 32: Điều kiện thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường

	Số lượng	Điểm trung bình
Thực hiện KTQTCPMT phụ thuộc vào nhận thức của nhà quản trị DN	75	4.49
Thực hiện KTQTCPMT chỉ khi DN có điều kiện tài chính	75	4.40
Thực hiện KTQTCPMT khi nhân lực kế toán có trình độ cao	75	4.11

Thực hiện KTQTCPMT phụ thuộc vào điều kiện kỹ thuật và công nghệ	75	3.81
Thực hiện KTQTCPMT khả thi khi hệ thống pháp luật kế toán hoàn thiện	75	3.84
Valid N (listwise)	75	

PHỤ LỤC 6
CÁC TIÊU THỨC PHÂN LOẠI CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG

Cơ sở	Nguồn	Mô tả các loại chi phí
Theo cách của kế toán chi phí truyền thống	- Horngren và <i>c.c.s.</i> (2011) - Schaltegger và Burritt (2000) - IFAC (2005)	Chi phí theo công việc và quá trình; trực tiếp và gián tiếp; thực tế và dự toán; lịch sử và định mức; biến đổi và cố định; thông thường và bất thường.
Theo chức năng của chi phí	- Gray và <i>c.c.s.</i> (1993) - Parker (1997; 2000)	Tiền phạt và bồi thường; tuân thủ và quản lý; chi phí quản lý chất thải; chi phí năng lượng; chi phí khắc phục ô nhiễm; chi phí sử dụng vốn.
Theo các hoạt động	- Kim (2002) - MOE (2005) - IFAC (2005)	Các hoạt động môi trường như chi phí ngăn ngừa ô nhiễm, chi phí xử lý; chi phí hệ thống, chi phí cho liên quan đến các bên có lợi ích liên quan và chi phí gây hại.
Theo mục đích của chi phí là để ngăn ngừa hay ứng phó	- Epstein (1996) - Parker (2000)	Định vị chiến lược; ngăn ngừa rủi ro; tuân thủ; khắc phục; thải bỏ và bồi thường.
Theo khả năng nhận diện	- Brooks và <i>c.c.s.</i> (1993) - Parker (2000) - Atkison và <i>c.c.s.</i> (2011)	Rất khó nhận biết (chi phí xã hội của việc ô nhiễm); khó nhận biết (chi phí gián tiếp của nhà sản xuất); có thể nhận biết dễ (các chi phí trực tiếp của nhà sản xuất)
Theo chiến lược bảo vệ môi trường	- Parker (2000)	Các chi phí trước đường ống; chi phí cuối đường ống; chi phí tuân thủ; chi phí tự nguyện trên mức tuân thủ; chi phí tiềm tàng (hay chi phí không chắc chắn có thể phát sinh trong tương lai).

Theo khả năng đo lường	- USEPA (1995)	Chi phí truyền thông; chi phí ẩn; chi phí tiềm tàng; chi phí mối liên hệ/hình ảnh; chi phí xã hội.
Theo chi phí chất lượng	- Ansari và <i>c.c.s.</i> (1997) - Hansen và <i>c.c.s.</i> (2008) - Russell và <i>c.c.s.</i> (1994)	Chi phí tuân thủ (gồm chi phí ngăn ngừa, chi phí đánh giá), và chi phí không tuân thủ (gồm chi phí thất bại nội bộ và thất bại bên ngoài).
Theo chu kỳ sống và hoạt động (cấp độ)	- Kreuze và Newell (1994)	Chu kỳ sống: nghiên cứu và phát triển, thiết kế, sản xuất,... Cấp độ: chi phí ở cấp độ đơn vị, lô, loại sản phẩm và toàn DN.
Theo sự định tính hoặc định lượng với thước đo tiền tệ hay phi tiền tệ	- Gauthier và <i>c.c.s.</i> (1997)	Chi phí định tính gồm hậu quả của việc không tuân thủ các quy định bảo vệ môi trường làm ảnh hưởng đến hình ảnh và uy tín của công ty, làm tác động không tốt đến môi trường làm việc cũng như các chứng nhận cần đạt được. Chi phí định lượng theo thước đo tiền tệ có thể là chi phí đánh giá, chi phí ngăn ngừa, chi phí kiểm soát, chi phí hiệu chỉnh và chi phí quảng cáo để xây dựng hình ảnh của DN. Các dữ liệu có liên quan chi phí môi trường được định lượng theo thước đo phi tiền tệ gồm lượng chất phát thải, lượng NVL sử dụng lãng phí, không hiệu quả, các khóa đào tạo về môi trường...
Theo đối tượng hướng đến	- Schaltegger và Burritt (2000)	Người sử dụng bên trong: các nhà quản trị và nhân viên.

		Người sử dụng bên ngoài: cổ đông, cơ quan thuế, cơ quan môi trường, nhà cung cấp, ngân hàng, công chúng, chính quyền địa phương, các tổ chức phi lợi nhuận,
--	--	---

Nguồn: Hiệu chỉnh từ Burritt (2004, p.14-15) and Parker (2000, p.46)

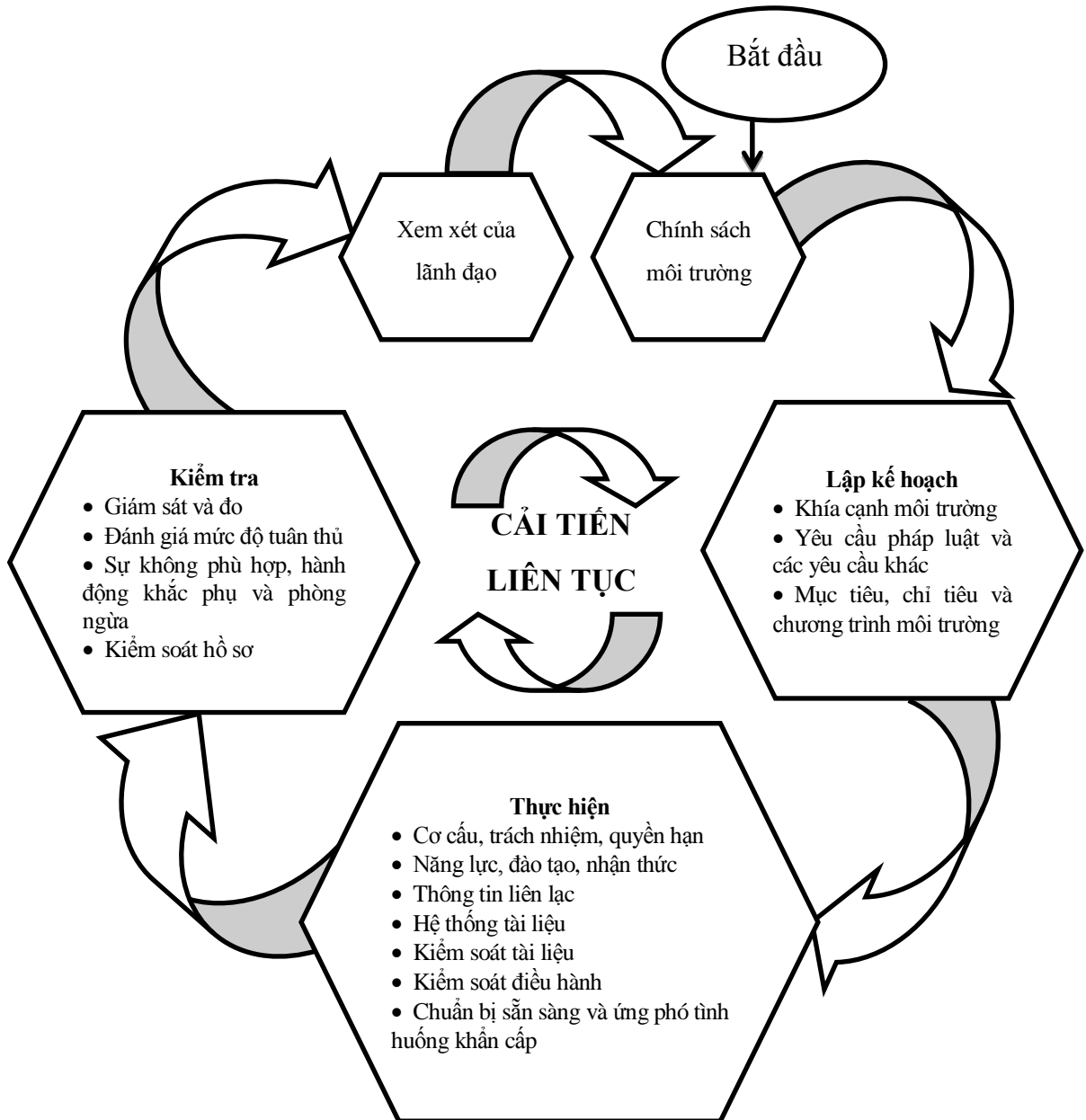
PHỤ LỤC 7

PHÂN LOẠI CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG THEO CHI PHÍ CHẤT LƯỢNG

Chi phí cho các hoạt động ngăn ngừa <ul style="list-style-type: none">- Đánh giá và lựa chọn nhà cung cấp- Đánh giá và lựa chọn thiết bị kiểm soát ô nhiễm- Thiết kế các quy trình- Thiết kế các sản phẩm- Tiến hành các nghiên cứu về môi trường- Kiểm toán rủi ro môi trường- Phát triển hệ thống quản lý môi trường- Tái chế các sản phẩm- Đạt chứng chỉ ISO 14001	Chi phí cho các hoạt động thất bại nội bộ <ul style="list-style-type: none">- Vận hành thiết bị kiểm soát ô nhiễm- Xử lý và thải hồi chất thải độc hại- Bảo trì thiết bị kiểm soát ô nhiễm- Cấp phép cho việc sản xuất chất ô nhiễm- Tái chế phế liệu
Chi phí cho các hoạt động phát hiện <ul style="list-style-type: none">- Các hoạt động kiểm toán môi trường- Kiểm tra sản phẩm và quy trình- Phát triển hệ thống đo lường thành quả môi trường- Kiểm tra chất gây ô nhiễm- Thẩm tra thành quả môi trường của nhà cung cấp- Đo lường mức độ ô nhiễm	Chi phí cho hoạt động thất bại bên ngoài <ul style="list-style-type: none">- Làm sạch hồ bị ô nhiễm- Làm sạch dầu tràn- Làm sạch vùng đất bị ô nhiễm- Thanh toán cho các khoản đòi bồi thường cho các cá nhân bị thương.- Hoàn thổ đất trở về hiện trạng tự nhiên- Giảm doanh thu do tiếng xấu về môi trường- Sử dụng vật liệu và năng lượng không hiệu quả- Phải nhận các liệu pháp y tế do ô nhiễm môi trường không khí.- Thất nghiệp do ô nhiễm- Mất một cái hồ cho mục đích giải trí- Tồn hại hệ sinh thái do thải chất thải rắn

Nguồn: Hiệu chỉnh từ Hansen và c.c.s. (2008, p.513)

PHỤ LỤC 8
CÁC BƯỚC TRIỂN KHAI HỆ THỐNG QUẢN LÝ MÔI TRƯỜNG
THEO ISO 14001



Nguồn: Tiêu chuẩn ISO 14001 (2015)

PHỤ LỤC 9

MỘT SỐ BỘ TIÊU CHUẨN CẤP CHỨNG CHỈ LIÊN QUAN ĐẾN THỰC HIỆN TRÁCH NHIỆM XÃ HỘI CỦA DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN, XUẤT KHẨU THỦY SẢN

STT	Tiêu chuẩn	Nội dung quy định
1	Tiêu chuẩn Global GAP (Global Good Agricultural Practices)	Tiêu chuẩn về thực hành nông nghiệp tốt trong quá trình sản xuất, thu hoạch và xử lý sau thu hoạch. Tiêu chuẩn Global Gap là tiêu chuẩn tập trung vào <i>quản lý chất lượng, an toàn và truy nguồn gốc</i> trong lĩnh vực nuôi trồng cây, rau, củ, quả, gia cầm, gia súc, thủy sản,... nói chung là lĩnh vực nông nghiệp.
2	Tiêu chuẩn HACCP (Hazard Analysis and Critical Control Points)	Là bộ quy tắc phân tích mối nguy và điểm đo lường kết quả tới hạn, đây là nguyên tắc được sử dụng trong việc thiết lập hệ thống <i>quản lý an toàn thực phẩm</i> . HACCP là một hệ thống kiểm soát các mối nguy hiểm và rủi ro cho an toàn thực phẩm trong suốt quá trình chế biến.
3	Tiêu chuẩn ASC (Aquaculture Stewardship Council)	<i>Là chương trình dán nhãn và chứng nhận đối với thủy sản được nuôi có trách nhiệm hàng đầu thế giới. Xây dựng bộ tiêu chuẩn ASC dựa trên 4 nền tảng chính là môi trường, xã hội, an sinh động vật và an toàn thực phẩm.</i>
4	Tiêu chuẩn ISO 9001 Do Tổ chức tiêu chuẩn hóa quốc tế (ISO)	Đây là tiêu chuẩn mang tính chất tự nguyện, tập trung vào việc <i>quản lý chất lượng</i> . Tiêu chuẩn ISO 9001:2008 được áp dụng cho tất cả tổ chức, không phân biệt loại hình, địa điểm, quy mô,... Bộ tiêu chuẩn ISO 9000 cơ bản bao gồm: ISO 9000:2005 - Hệ thống quản lý chất lượng (Cơ sở thuật ngữ và định nghĩa); ISO 9001:2008 - Hệ thống quản lý chất lượng (Các yêu cầu); ISO 9004:2008 - Hệ thống quản lý chất

		lượng (Các yêu cầu cải tiến hệ thống quản lý chất lượng); ISO 19011:2002 - Hướng dẫn đánh giá hệ thống quản lý chất lượng và môi trường.
5	Tiêu chuẩn ISO 26000 DoTổ chức tiêu chuẩn hóa quốc tế (ISO)	Đây là tiêu chuẩn mang tính chất tự nguyện, tập trung vào việc <i>quản lý liên quan đến TNXH</i> . Đây là công cụ về TNXH mạnh nhất hỗ trợ các tổ chức đi từ ý tưởng tốt đến hành động tốt. Tiêu chuẩn ISO 26000:2010 được ISO hóa nền tảng từ tiêu chuẩn SA 8000:2008. Khi tổ chức xây dựng và đáp ứng theo tiêu chuẩn ISO 26000:2010, tổ chức có hệ thống quản lý TNXH có thể tạo ra môi trường làm việc giảm thiểu rủi ro liên quan đến an toàn lao động, công nhân được đối xử công bằng.
6	Tiêu chuẩn HALAL	Là giấy chứng nhận, xác nhận rằng <i>sản phẩm không có các chất cấm theo yêu cầu Shari'ah Islamiah</i> (Luật Hồi giáo) và đáp ứng yêu cầu về vệ sinh thực phẩm trong quá trình sản xuất.
7	Tiêu chuẩn BRC (BRC Global Standard for Food Safety)	Là tiêu chuẩn về <i>an toàn thực phẩm</i> toàn cầu. BRC được thiết lập thích hợp cho việc đo lường kết quả chất lượng và an toàn thực phẩm trong lĩnh vực thực phẩm, yêu cầu các doanh nghiệp phải có nghĩa vụ tuân thủ luật lệ và bảo vệ người tiêu dùng.
8	Tiêu chuẩn BAP (Best Aquaculture Practices)	Là một tiêu <i>chuẩn trách nhiệm, tiêu chuẩn môi trường và xã hội, tiêu chuẩn an toàn thực phẩm và truy xuất nguồn gốc</i> cho các trang trại và trại sản xuất giống tôm, cá rô phi và cá da trơn cũng như các nhà máy chế biến thủy sản. Chứng nhận BAP xác định các yếu tố quan trọng nhất của trách nhiệm nuôi trồng thủy sản và hướng dẫn định lượng mà theo đó để đánh giá tuân thủ những thực hành. Tương lai 2 tiêu chuẩn Global

		Gap và Bap có thể được thừa nhận lẫn nhau.
9	Tiêu chuẩn ISO 14001 Do Tổ chức tiêu chuẩn hóa quốc tế (ISO)	<p>Đây là tiêu chuẩn mang tính chất tự nguyện, tập trung vào việc <i>quản lý môi trường</i>. Khi tổ chức xây dựng và đáp ứng theo tiêu chuẩn ISO 14001:2009, tổ chức có hệ thống quản lý môi trường có thể tạo ra môi trường làm việc giảm thiểu ô nhiễm môi trường, nhằm thỏa mãn nhu cầu của khách hàng và yêu cầu luật pháp.</p> <p>Bộ tiêu chuẩn ISO 14000 có các tiêu chuẩn liên quan như: ISO 14001:2009 - Hệ thống quản lý môi trường (các yêu cầu); ISO 19011:2002 - Hướng dẫn đánh giá hệ thống quản lý chất lượng và môi trường.</p>
10	Tiêu chuẩn ISO 50000 Do Tổ chức tiêu chuẩn hóa quốc tế (ISO)	<p>ISO 50000:2011 là <i>tiêu chuẩn về hệ thống quản lý liên quan đến năng lượng</i> nằm trong bộ tiêu chuẩn ISO 50000. Đây là tiêu chuẩn mang tính chất tự nguyện, tập trung vào việc quản lý liên quan đến năng lượng, tiết kiệm năng lượng</p>

PHỤ LỤC 10
BÁO CÁO TỔNG HỢP CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG

Khoản mục chi phí môi trường	Nước	Chất thải rắn	Không khí	...
I. Tổng chi phí môi trường				
1. Chi phí xử lý chất thải và khí thải				
1.1. Chi phí KH thiết bị				
1.2. Chi phí bảo dưỡng, sửa chữa và vật liệu cho thiết bị				
1.3. Chi phí nhân viên				
1.4. Thuế, phí và lệ phí				
1.5. Tiền phạt				
1.6. Bảo hiểm cho trách nhiệm môi trường				
1.7. Dự phòng chi phí làm sạch, phục vụ môi trường				
2. Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường				
2.1. Dịch vụ bên ngoài cho quản lý môi trường				
2.2. Chi phí ở nhân viên ở các bộ phận quản lý				
2.3. Chi phí nghiên cứu và phát triển				
2.4. Chi phí phát sinh thêm cho công nghệ sản xuất sạch hơn				
2.5. Chi phí quản lý môi trường khác				
3. Chi phí mua vào của các đầu ra phi sản phẩm				
3.1. Chi phí nguyên liệu thô				
3.2. Các vật liệu phụ trợ				
3.3. Bao bì, đóng gói				
3.4. Vật liệu hoạt động				
3.5. Năng lượng, động lực				
3.6. Nước				
4. Chi phí môi trường khác				
II. Các khoản thu nhập về môi trường				
1. Tiền trợ cấp, tặng thưởng				
2. Các khoản thu nhập khác				
III. Tổng chi phí và thu nhập môi trường				

Phụ lục 11
TÀI SẢN PHỤC VỤ HOẠT ĐỘNG BẢO VỆ MÔI TRƯỜNG TẠI
CÔNG TY TNHH BẮC ĐẦU

a. Bảng chi phí xây dựng HTXLNT công suất 1.000 m³/ngày đêm

STT	Công trình	Thể tích (m ³)	Số lượng	Đơn giá (đ/m ³)	Thành tiền (đ)
1	Bể thu gom	52,5	1	4.500.000	236.250.000
2	Bể điều hòa	369	1	4.500.000	1.660.500.000
3	BỂ UASB	262,5	1	4.500.000	1.181.250.000
4	BỂ Aerotank	480	1	4.500.000	2.160.000.000
5	BỂ lắng II	262,5	1	4.500.000	1.181.250.000
6	BỂ tiếp xúc	20,9	1	4.500.000	94.050.000
7	BỂ chứa bùn	12,5	1	4.500.000	56.250.000
8	BỂ nén bùn	15	1	5.038.000	75.570.000
9	Nhà điều hành	30	1	3.000.000	90.000.000
TỔNG CỘNG					6.735.120.000

b. Bảng chi phí thiết bị của HTXLNT

STT	Thiết bị	Số lượng	Đơn giá (đ)	Thành tiền (đ)
1	Bơm chìm (bể thu gom)	2	18.750.000	37.500.000
2	Máy sàng rác	1	38.750.000	38.750.000
3	Bơm chìm (bể điều hòa)	2	18.750.000	37.500.000
4	Máy cấp khí (bể điều hòa)	2	21.250.000	42.500.000
5	Đĩa phân phối khí (bể điều hòa)	21	625.000	131.250.000
6	Máy bơm gió	2	3.750.000	7.500.000
7	Máy bơm nước bình áp lực	2	18.750.000	37.500.000
8	Bồn tuyển nổi	1	25.000.000	25.000.000

9	Tấm chắn khí	2	12.500.000	25.000.000
10	Máng rãnh cửa thu nước	1	8.750.000	8.750.000
11	Bơm bùn (bể UASB)	1	5.000.000	5.000.000
12	Máy thổi khí (bể AEROTANK)	2	56.250.000	112.500.000
13	Đĩa phân phối khí (bể AEROTANK)	72	625.000	45.000.000
14	Bơm bùn (bể lắng II)	1	8.750.000	8.750.000
15	Máy thổi khí (bể lắng II)	2	56.250.000	112.500.000
16	Ống trung tâm (bể lắng II)	1	6.250.000	6.250.000
17	Bơm bùn tuần hoàn	1	8.750.000	8.750.000
18	Ống lọc	1	3.750.000	3.750.000
19	Tấm chắn	1	3.750.000	3.750.000
20	Máng thu nước	1	12.500.000	12.500.000
21	Ống trung tâm (bể nén bùn)	1	7.500.000	7.500.000
22	Bơm bùn dư qua bể nén bùn	3	5.000.000	15.000.000
23	Máy ép bùn băng tải	1	125.000.000	125.000.000
24	Bồn hóa chất	3	1.250.000	3.750.000
25	Bơm định lượng	3	7.500.000	22.500.000
26	Máy khuấy hóa chất	2	5.000.000	10.000.000
27	Tủ điện điều khiển	1	25.000.000	25.000.000
28	Vi sinh, thiết bị phụ			43.410.000
TỔNG CỘNG				962.160.000

c. Bảng tính nguyên giá của HTXLNT

STT	Tài sản cố định	Hạng mục	Ký hiệu	Số tiền (đ)	Tổng cộng
-----	-----------------	----------	---------	-------------	-----------

1	Thiết bị xử lý nước thải	Hạng mục thiết bị	C_{ld}	962.160.000	981.403.200
		Hạng mục vận chuyển, lắp đặt, vận hành, chuyển giao công nghệ	$C_k = 2\% \times C_{ld}$	19.243.200	
2	Bể xử lý nước thải	Hạng mục xây dựng	C_{xd}	6.735.120.000	6.778.417.200
		Hạng mục thiết kế	$C_{tk} = 0,5\% \times C_{xd} + 1\% \times C_{ld}$	43.297.200	

d. Bảng tổng hợp chi phí vận hành HTXLNT

CHI PHÍ	SỐ TIỀN/THÁNG (đ)	SỐ TIỀN/NĂM (đ)
1. Chi phí nhân công	16.740.000	200.880.000
2. Chi phí điện năng	44.653.785	535.845.420
3. Chi phí sửa chữa và bảo dưỡng	6.466.517	77.598.204
4. Chi phí hóa chất	6.435.000	77.220.000
TỔNG CỘNG	74.295.302	891.543.624

Nguồn: Phòng Kế toán, Công ty TNHH Bắc Đẩu (2014)

Phụ lục 12
BẢNG KÊ MÁY MÓC THIẾT BỊ
Bộ phận sử dụng: Sản xuất

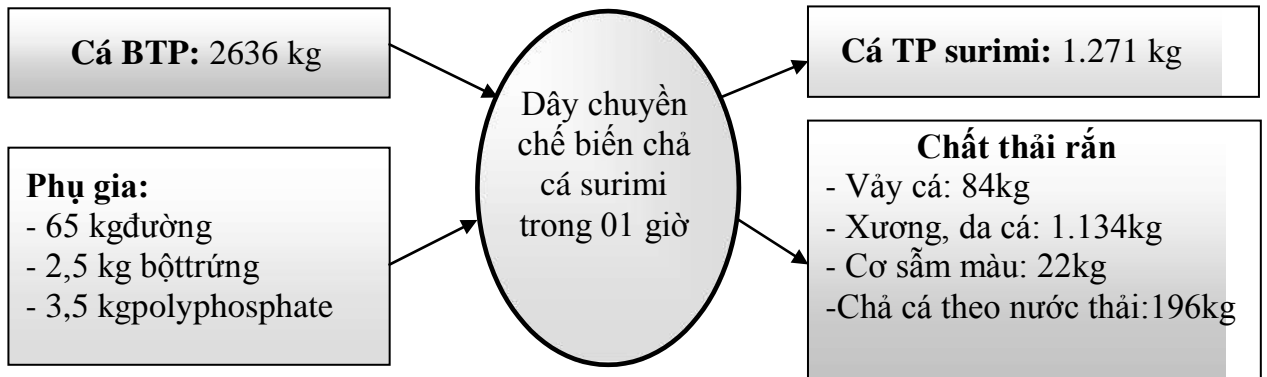
DVT: đồng

STT	Số hiệu	Ngày tháng năm	Tên tài sản cố định	Nguyên giá	Thời gian KH	Thời gian đưa vào sử dụng	Mức KH hàng tháng
1	QK/08N-0060543	15/01/2008	Hệ thống kho lạnh	88.300.000	10	T2/2009	735.833
2	BH/09N-0190304	04/02/2008	Máy phát điện	129.523.810	10	T5/2010	1.079.365
3	SP/11P-0000231	10/10/2011	Máy nâng thùng	32.200.000	5	T11/2011	536.666
4	AR/12N-0083628	21/5/2012	Băng tải hàng	30.100.000	5	T10/2012	501.666
5	ĐV/12N-0120079	19/9/2012	Thiết bị đánh vảy	39.600.000	5	T12/2012	660.000
...
20	XL/14N-0100002	15/12/2014	Bể xử lý nước thải	6.778.417.200	20	T01/2015	28.243.405
21	TB/14N-0100003	15/12/2014	Thiết bị xử lý nước thải	981.403.200	10	T01/2015	8.178.360
...

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 13
KIỂM SOÁT NGUYÊN LIỆU VÀ CHẤT THẢI TẠI DÂY CHUYỀN CHẾ BIẾN
CHẢ CÁ SURIMI CỦA CÔNG TY CỔ PHẦN XUẤT KHẨU THỦY SẢN
MIỀN TRUNG

a. Cân bằng chất thải rắn tại dây chuyền chế biến chả cá surimi trong 01 giờ



b. Cân bằng vật chất tại dây chuyền sơ chế cá nguyên liệu

STT	Công đoạn	Dòng vật chất vào			Dòng vật chất ra		
		Nguyên liệu (kg)	Nước (m ³)	Nước đá (tấn)	Sản phẩm (kg)	Chất thải	
						Nước thải (m ³)	Chất thải rắn (kg)
1	Nhập nguyên liệu	1.000		0,2		0,2	2kg túi PE
2	Rửa nguyên liệu	1.000	0,7			0,7	
3	Sơ chế	1.000			667		333 (đầu và ruột cá)
4	Rửa BTP	667	0,5		667	0,5	
5	Cân BTP						
6	Bảo quản NL BTP	667		0,08	667	0,08	
	Tổng		1,2	0,28		1,48	335

c. Cân bằng vật chất tại dây chuyền chế biến chả cá surimi trong 01 giờ

STT	Công đoạn	Dòng vật chất vào	Dòng vật chất ra
1	Chuẩn bị nguyên liệu BTP và nước	- Cá BTP: 2.636kg - Nước đá xay: 351kg	- Cá BTP: 2.636kg - Nước đá xay: 351 kg
2	Ngâm rửa BTP	- Cá BTP: 2.636kg - Nước đá xay: 351 kg - Nước lạnh: 6m ³ - Nước hồi về (Φ42) từ bồn chứa V2: 10,346m ³ (Nước: 10,281m ³ , Thịt chả cá theo nước: 65 kg)	- Cá BTP: 2.552kg - Nước thải: 16,632m ³ - CTR (vẩy cá): 84kg
3	Tách xương, da	- Cá BTP: 2.552 kg	- Thịt chả cá: 1.418kg - CTR: 1.134kg
4	Hòa trộn, rửa thịt chả cá	- Thịt chả cá: 1.418kg - Nước lạnh: 7,5m ³	- Dung dịch thịt chả cá: 8.918 kg
5	Thiết bị tách nước 1 (d lỗ = 0,1mm)	- Dung dịch thịt chả cá: 8.918kg - Nước lạnh: 2,175m ³	- Nước thịt chả cá tách ra về bồn chứa V1 = 9,410m ³ (Nước: 9,361m ³ + 49 kg thịt chả cá tách ra theo nước) - Thịt chả cá dạng sệt: 1.683kg (Thịt chả cá 1.369kg + 0,314m ³ nước)

6	Hòa trộn, rửa thịt chả cá lần 1	- Thịt chả cá dạng sệt: 1.683kg - Nước lạnh: 8,356m ³	- Dung dịch thịt chả cá: 10.039 kg (Nước: 8,670m ³)
7	Thiết bị tách nước 2 (đ lỗ= 0,5mm)	- Dung dịch thịt chả cá: 10.039kg (Nước: 8,670m ³) - Nước lạnh: 2,175m ³	- Nước thịt chả cá tách ra về bồn chứa V1 = 10,832m ³ (Nước: 10.587m ³ + 245 kg thịt chả cá tách ra theo nước) - Thịt chả cá dạng sệt: 1.382kg (Thịt chả cá 1.124kg + 0,258m ³ nước)
8	Hòa trộn, rửa thịt chả cá lần 2	- Thịt chả cá dạng sệt: 1.382 kg (Thịt chả cá 1.124kg + 0,258m ³ nước) - Nước lạnh: 4,144m ³	- Dung dịch thịt chả cá: 5.526 kg (Nước: 4,402m ³)
9	Thiết bị tách nước 3 (đ lỗ = 0,1mm)	- Dung dịch thịt chả cá: 5.526kg (Nước: 4,402m ³) - Nước lạnh: 4,350m ³	- Nước thịt chả cá tách nước về bồn chứa V1 = 8,554 m ³ (Nước: 8,505m ³ + 49 kg thịt chả cá tách ra theo nước) - Thịt chả cá dạng sệt: 1.322kg (Thịt chả cá 1.075kg + 0,247m ³ nước)
10	Lọc ép chả cá	- Thịt chả cá dạng sệt: 1.322 kg	- Chả cá thành phẩm: 1053kg - CTR (cơ sẫm): 22kg - Nước ép thịt chả cá tách ra về bồn chứa V1 = 0,247m ³

11	Thiết bị tách nước 4 (03 li tâm vải trắng, d lỗ = 0,01mm)	<ul style="list-style-type: none"> - Dung dịch thịt chả cá tại bồn chứa V1 = 29,043m³ (Nước: 28,700m³ + 343kg thịtchả cá tách ra theo nước) - Nước lạnh:2,175m³ 	<ul style="list-style-type: none"> - Thịt chả cá dạng sệt:180kg (Thịt chả cá 147kg + 0,033m³nước) - Nướcthịtchả cá tách nước về bồn chứa V2 = 20,692m³ (hồi về khâu ngâm rửa 10,346m³ (Nước:10,281m³, Thịt chả cá theo nước:65 kg), còn lại chảy tràn vào cống thoát nước thải 10,346m³ (Nước:10,280m³, Thịt chả cá theo nước:66 kg)) - Nước thải = 10,346m³
12	Lọc chả cá từ 03 thiết bị li tâm vải trắng	<ul style="list-style-type: none"> - Thịt chả cá dạng sệt: 180kg (Thịt chả cá 147kg +0,033m³ nước) 	<ul style="list-style-type: none"> - Chả cá thành phẩm:153kg Nước ép thịt chả cá, thải vào cống thoátnướcthải=0,033m³
13	Phối trộn	<ul style="list-style-type: none"> - Chả cá thành phẩm: 1.200kg - 65 kgđường - 2,5 kg bộttrứng - 3,5kgpolyphosphate 	1.271 kg
14	Thành phẩm	<ul style="list-style-type: none"> - Chả cá thành phẩm surimi: 1.271kg - TúiPE 	Định hình chả cá dạng hình chữ nhật:50cm*30cm *4cm:10kg/túi PE

d. Cân bằng nước dây chuyền chế biến chả cá surimi trong 01 giờ

Dòng vật chất vào	Công đoạn	Dòng vật chất ra
- Nước đá xay: 351kg	Chuẩn bị nguyên liệu BTP và Nước lạnh (<i>chứa trong 02 bồn: 1,5m³ và 01 m³, t^o = 11,2^oC, nước được châm và bơm liên tục cấp cho dây chuyền surimi</i>)	- Nước đá xay: 351 kg
Nước đá xay: 351 kg Nước lạnh: 6m ³ Nước hồi về (Φ42) từ bồn chứa V2: 10,343m ³ (<i>Nước: 10,280m³, Thịt chả cá theo nước: 63 kg</i>),	Ngâm rửa BTP Tách xương, da	- Nước thải: 16,632m ³
- Nước lạnh: 7,5 m ³	Hòa trộn, rửa thịt chả cá	- Dung dịch thịt chả cá: 8.918 kg
- Dung dịch thịt chả cá: 8.918 kg - Nước lạnh: 2,175m ³	Thiết bị tách nước 1 (d lỗ = 0,1mm)	- Nước thịt chả cá tách ra về bồn chứa V1 = 9,410m ³ (<i>Nước: 9,361m³ + 49 kg thịt chả cá tách ra theo nước</i>) - Thịt chả cá dạng sệt: 1.683kg (<i>Thịt chả cá 1.369kg + 0,314m³ nước</i>)
- Thịt chả cá dạng sệt: 1.683kg - Nước lạnh: 8,356 m ³	Hòa trộn, rửa thịt chả cá lần 1	- Dung dịch thịt chả cá: 10.039 kg (<i>nước: 8,670m³</i>)

<p>- Dung dịch thịt chả cá: 10.039kg (Nước: 8,670m³)</p> <p>- Nước lạnh: 2,175m³</p>	<p>Thiết bị tách nước 2 (d lỗ = 0,5mm)</p>	<p>- Nước thịt chả cá tách ra về bồn chứa V1 = 10,832m³(Nước: 10.587m³ + 245kg thịt chả cá tách ra theo nước)</p> <p>- Thịt chả cá dạng sệt: 1.382kg (Thịt chả cá 1.124kg + 0,258m³ nước)</p>
<p>- Thịt chả cá dạng sệt: 1.382 kg (Thịt chả cá 1.124kg + 0,258m³ nước)</p> <p>- Nước lạnh: 4,144m³</p>	<p>Hòa trộn, rửa thịt chả cá lần 2</p>	<p>- Dung dịch thịt chả cá: 5.526kg (Nước: 4,402m³)</p>
<p>- Dung dịch thịt chả cá: 5.526 kg (Nước: 4,402m³)</p> <p>- Nước lạnh: 4,350m³</p>	<p>Thiết bị tách Nước 3 (d lỗ = 0,1mm)</p>	<p>- Nước thịt chả cá tách nước về bồn chứa V1 = 8,554 m³ (Nước: 8,505m³ + 49 kg thịt chả cá tách ra theo nước)</p> <p>- Thịt chả cá dạng sệt: 1.322kg (Thịt chả cá 1.075kg + 0,247m³ nước)</p>
<p>- Thịt chả cá dạng sệt: 1.322 kg</p>	<p>Lọc ép chả cá</p>	<p>Nước ép thịt chả cá tách ra về bồn chứa V1 = 29,043m³ (Nước: 28,700m³ + 343kg thịt chả cá tách ra theo nước)</p>
<p>- Dung dịch thịt chả cá tại bồn chứa V1 = 29,043m³ (Nước: 28,700m³ + 343kg thịt chả cá tách ra theo nước)</p> <p>- Nước lạnh: 2,175m³</p>	<p>Thiết bị tách nước 4 (03 li tâm vải trắng, d lỗ = 0,01mm)</p>	<p>- Thịt chả cá dạng sệt: 180kg (Thịt chả cá 147kg + 0,033m³ nước)</p> <p>- Nước thịt chả cá tách nước về bồn chứa V2 = 20,692m³ (hồi về khâu ngâm rửa 10,346m³)</p>

		(Nước: $10,281\text{m}^3$, Thịt chả cá theo nước: 65 kg), còn lại chảy tràn vào cống thoát nước thải $10,346\text{m}^3$ (Nước: $10,280\text{m}^3$, Thịt chả cá theo nước: 66 kg) - Nước thải = $10,346\text{m}^3$ (Nước: $10,281\text{m}^3$, Thịt chả cá theo nước: 65 kg)
- Thịt chả cá dạng sệt: 180kg (Thịt chả cá 147kg + $0,033\text{m}^3$ nước)	Lọc chả cá từ 03 thiết bị li tâm vải trắng	- Nước ép thịt chả cá, thải vào cống thoát nước thải = $0,033\text{m}^3$
	Phối trộn	
	Thành phẩm	
Tổng lượng nước vào = $37,226\text{m}^3$	37,226m3	Tổng lượng nước thải ra = $37,226\text{m}^3$

Nguồn: Số liệu từ phòng Kế toán - Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản miền Trung (2015)

Phụ lục 14
SỔ LIỆU QUẢN LÝ KIỂM SOÁT THU MUA HẢI SẢN

a. BẢNG KÊ NGUYÊN LIỆU HẢI SẢN MUA VÀO

Ngày 02 tháng 12 năm 2015

STT	Mặt hàng	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ)	Thành tiền	Ghi chú
1	Tôm sú đen				
	Cỡ 16-20	55	401.000	22.055.000	
	Cỡ 21-25	72	365.000	26.280.000	
	Cỡ 26-30	90	312.000	28.080.000	
	Cỡ 30-50	150	257.000	38.550.000	
...	
...	
	Tổng cộng	...	...	...

*Nguồn: Số liệu từ phòng Kinh doanh - Xí nghiệp Đông lạnh 32 –
Công ty cổ phần thủy sản và thương mại Thuận Phước (2015)*

b. SỔ CHI TIẾT NGUYÊN LIỆU MUA VÀO

Tên nguyên liệu: Cá Đổng Cờ

Ngày tháng	Số lượng		Giá trị	
	Nhập	Luỹ kế	Nhập	Luỹ kế
...	
27/3	841,6	...	109.281.760	
28/3	183,8	...	23.866.430	
29/3	318,2	...	41.636.470	
...	

*Nguồn: Số liệu từ phòng Tài chính kế toán -
Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Hà Tĩnh (2015)*

c. NHẬT KÝ NHẬP NGUYÊN LIỆU
THÁNG 10/2015

Ngày	Thời điểm	Người bán	Mức cơm		Mức Nang (100 - <250g/con)		Mức Nang (250 - <400g/con)		Mức Nang (400 - 600g/con)	
			Số lượng	Tiền	Số lượng	Tiền	Số lượng	Tiền	Số lượng	Tiền
01/10	7g-9g	Tàu Lành	179	13.962.000	74,4	7.849.200	102	15.952.800	0	0
		Tàu Sừu	46,6	3.704.700	84,6	8.925.300	0	0	0	0
	9g-11g	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	

Cộng ngày 01/10										
02/10	7g-9g	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Cộng ngày 01210		...	...	...	...	...	...	...	...	...
Tổng cộng										

Nguồn: Số liệu từ phòng Kế hoạch kinh doanh - Công ty TNHH Hải Thuận (2015)

d. BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT NHẬP MUA NGUYÊN LIỆU HẢI SẢN
Tháng 11/2015

Ngày	Cá Cờ		Cá Đổng Cờ		Cá Bánh Đường	
	Số lượng	Tiền	Số lượng	Tiền	Số lượng	Tiền
...
09	189	25.626.510	98,5	13.799.850		
10	436,6	56.998.130	123,9	17.339.805		
11	296,1	40.737.438	214,5	29.139.825		
...
Tổng cộng						

Nguồn: Số liệu từ phòng Kinh doanh - Công ty cổ phần thủy sản CAFATEX (2015)

Phụ lục 15
CÂN ĐỐI NGUYÊN LIỆU VÀ SẢN LƯỢNG
a. BẢNG CÂN ĐỐI NGUYÊN LIỆU MUA VÀO – XUẤT RA

Tên nguyên liệu: Cá Bánh đường

Ngày 02 tháng 12 năm 2015

Nhập				Xuất				Chênh lệch	% chênh lệch	
Diễn giải	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ/kg)	Thành tiền (đ)	Số lượng cân lại	Diễn giải	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ/kg)			Thành tiền (đ)
1. Tồn đầu kỳ	100	5.500	550.000	100	1. Bán bên				0	0
2. Mua bên					- Bên Chợ Mai	42	5.076	213.192		
- Bên tàu Lan	411	5.200	2.137.200	404					-7	-1,7
- Bên tàu Thu	1.623	4.900	7.952.700	1.604					-19	-1,17
					2. Sản xuất					
					- Phân xưởng đông lạnh	1.193	5.076	6.055.668		
					- Phân xưởng surimi bánh đường trứng	812	5.076	4.121.712		
3. Cộng nhập	2.034		10.089.900	2.008					-26	-1,27
4. Tổng nhập và tồn đầu kỳ	2.134		10.639.900	2.108	3. Cộng xuất	2.047		10.390.572		
					5. Tồn cuối kỳ	49	5.088	249.328		

Nguồn: Số liệu từ phòng Kế toán - Xí nghiệp Đông lạnh 32 – Công ty cổ phần thủy sản và thương mại Thuận Phước (2015)

**b. BÁO CÁO THỰC HIỆN SẢN LƯỢNG
THÁNG 01/2016**

STT	Tên sản phẩm	Tồn ĐK	Ngày 01/01		Ngày ...		Ngày 31/01		Tồn CK
			Nhập	Xuất	Nhập	Xuất	Nhập	Xuất	
1	Cá Cờ phi lê	18	156,5	139	...	...	42	128	27
2	Cá Đổng cò	0	2.671,6	2.671,6	...	...	2.378	6.628	4.043,6
3	Cá cờ cắt đầu	6.378,9	853	6.901,6	...	...	10.521	12.302,4	978,1
4	Cá Bã trầu	993,6	0	993,6	...	...	1.182	839	1.029,6
...
...
...
...
...
...
...
	Tổng	...	...	...	...	...	...	...	...

Nguồn: Số liệu từ phòng Tài chính kế toán - Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Hà Tĩnh (2016)

Phụ lục 16

BẢNG CÂN ĐỐI NGUYÊN VẬT LIỆU SẢN XUẤT

Mặt hàng: Surimi - Bánh đường trứng

Ngày 02 tháng 12 năm 2015

DVT: kg

Nguyên liệu		Định mức NL/TP	Thành phẩm		Phế liệu theo định mức	Phế liệu theo thực tế	Phế liệu hao hụt ngoài định mức
Tên	Số lượng		Số lượng định mức	Số lượng thực tế			
Bánh đường nhỏ	812	1,805	449,8	441	362,2	371	8,8
Đồng sơn	451	2,0	225,5	218	225,5	233	7,5
Đù nhỏ	322	2,01	160	149	162	173	11
Đù xả	205	1,6	128	130,2	77	74,8	-2,2
Mối	308	1,702	181	176	127	132	5
Quéo su	97	1,85	52	50,5	45	46,5	1,5
Tổng cộng	2.189		1.246,3	1.164,7	998,7	1.030,3	31,6

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 17

SỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

Tài khoản: **TK 621**

Tên phân xưởng: **Surimi**

Tên sản phẩm, dịch vụ: **Surimi bánh đường trứng**

ĐVT: đồng

N-T ghi sổ	Chứng từ		DIỄN GIẢI	TK đối ứng	Ghi Nợ tài khoản 621							
	Số hiệu	N-T			Chia ra							
					Tổng số tiền	Bánh đường nhỏ	Đồng son	Đù nhỏ	Đù xả	Môi	Quéo xu	Vật liệu phụ
			Số dư đầu kỳ									
			SPS trong kỳ									
02/12/2015	PXK01/12	02/12	Xuất nguyên liệu	152	9.779.905	4.121.712	2.863.850	809.830	810.775	916.300	257.438	
02/12/2015	PXK02/12	02/12	Xuất vật liệu phụ	152	312.250							312.250
...							
			Cộng SPS		...	...	...	...	...	...	...
			Ghi Có TK 621		...							
			Số dư cuối kỳ		-							

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 18

SỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

Tài khoản: **TK 622**

Tên phân xưởng: **Surimi**

Tên sản phẩm, dịch vụ: **Surimi các loại**

ĐVT: đồng

N-T ghi sổ	Chứng từ		DIỄN GIẢI	TK đối ứng	Ghi Nợ tài khoản 622				
	Số hiệu	N-T			Chia ra				
					Tổng số tiền	Chi phí tiền lương	Chi phí trích trước	Chi phí bảo hiểm	Tiền ăn ca/độc hại
			Số dư đầu kỳ						
			SPS trong kỳ						
30/12/2015	BTT12	30/12	Trích trước tiền lương	335	1.663.200		1.663.200		
30/12/2015	BTL12	30/12	Tiền lương	334	55.440.000	55.440.000			
30/12/2015	BTL12	30/12	Ăn ca/độc hại	334	30.000.000				30.000.000
30/12/2015	BPB12	30/12	BHXH, BHYT...	338	13.305.600			13.305.600	
			Cộng SPS		100.408.800	55.440.000	1.663.200	13.305.600	30.000.000
			Ghi Có TK 622		100.408.800				
			Số dư cuối kỳ		-				

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 19

SỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

Tài khoản: **TK 627**

Tên phân xưởng: **Surimi**

Tên sản phẩm, dịch vụ: **Surimi các loại**

ĐVT: đồng

N-T ghi sổ	Chứng từ		DIỄN GIẢI	TK đối ứng	Ghi Nợ tài khoản 627				
	Số hiệu	N-T			Chia ra				
					Tổng số tiền	Chi phí tiền lương	Chi phí CCDC	Chi phí KH	Chi phí khác
			Số dư đầu kỳ						
			SPS trong kỳ						
03/12/2015	PXK02/12	03/12	Xuất CCDC	153	1.900.000		1.900.000		
...						
30/12/2015	HĐ019959	30/12	Tiền nước	112	144.530.000				144.530.000
30/12/2015	BTKH12	30/12	Khấu hao thiết bị sản xuất	214	17.985.400			17.985.400	
30/12/2015	BPB12	30/12	Phân bổ chi phí KH HTXLNT	214	18.210.882			18.210.882	
30/12/2015	BTL12	30/12	Tiền lương	334	8.022.000	8.022.000			
30/12/2015	BTL12	30/12	Ăn ca/độc hại	334	6.500.000				6.500.000
30/12/2015	BPB12	30/12	BHXH, BHYT...	338	1.925.280				1.925.280
...						
			Cộng SPS		...	...	...	...	...
			Ghi Có TK 627		...				
			Số dư cuối kỳ		-				

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 20
SỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

Tài khoản: **TK 642**

Khoản mục chi phí: **Chi phí quản lý doanh nghiệp**

ĐVT: đồng

N-T ghi sổ	Chứng từ		DIỄN GIẢI	TK đối ứng	Ghi Nợ tài khoản 642						
	Số hiệu	N-T			Chia ra						
					Tổng số tiền	6421	6423	6424	6425	6427	6428
			Số dư đầu kỳ								
			SPS trong kỳ								
01/12/2015	GTT195	01/12	Mua VPP	14 1	3.000.000						3.000.000
02/12/2015	PC518	02/12	Chi tiếp khách	11 1	2.100.000						2.100.000
02/12/2015	GTT196	21/12	Xét nghiệm nước thải	14 1	3.875.000					3.875.000	
...								
20/12/2015	TBNT	20/12	Thuế đất	33 3	8.000.000				8.000.000		
21/12/2015	HĐ57	21/12	Chi phí đánh giá tác động môi trường	33 1	12.500.000					12.500.000	
...								
30/12/2015	HĐ 1959	30/12	Tiền điện thoại	33	4.530.000					4.530.000	

				1							
30/12/2015	BTKH12	30/12	Khấu hao tài sản cố định	21 4	7.689.500			7.689.500			
30/12/2015	BPB12	30/12	Phân bổ chi phí KH HTXLNT	21 4	18.210.882			18.210.882			
30/12/2015	BTL12	30/12	Tiền lương	33 4	42.007.000	42.007.000					
30/12/2015	BPB12	30/12	BHXH, BHYT...	33 8	5.636.610	5.636.610					
30/12/2015	GTT201	30/12	Trồng và chăm sóc cây xanh	14 1	5.129.000						5.129.000
31/12/2015	BPB12	31/12	Phân bổ CCDC	24 2	475.000		475.000				
...								
			Cộng SPS		...	...	...	...	...	...	....
			Ghi Có TK 642		...						
			Số dư cuối kỳ		-						

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty cổ phần thủy hải sản Minh Phú (2015)

Phụ lục 21
BẢNG PHÂN BỐ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG
Tháng 12 Năm 2015

ĐVT: đồng

ST T	Chi phí môi trường	TK tập hợp	Số tiền	Phân xưởng Surimi				Phân xưởng Hải sản đông lạnh	
				Itoyori	Sea bream	White croaker	ESO	Mực nang	Cá bò
1	Chi phí nhân viên vệ sinh	627	375.550.000	149.411.801	76.359.034	67.962.165	81.817.000		
			235.150.000					126.484.651	108.665.349
2	Tiền lương bộ phận quản lý môi trường	642	178.848.000						
3	Găng tay các loại	627	384.186.252	101.416.621	51.830.412	46.130.848	55.535.129	69.534.684	59.738.558
4	Trang phục bảo hộ lao động	627	334.724.000	88.359.687	45.157.480	40.191.709	48.385.231	60.582.406	52.047.487
5	KH HTXLNT	627	437.061.180	115.374.426	58.963.748	52.479.762	63.178.338	79.104.629	67.960.277
6	Chi phí vận hành HTXLNT	627	891.543.624	235.347.677	120.277.291	107.051.367	128.874.966	161.362.369	138.629.954

7	Rác thải, vệ sinh môi trường	627	764.435.346	201.793.920	103.129.664	91.788.945	110.501.132	138.356.773	118.864.912
8	Chi phí bảo vệ môi trường khác	642	359.196.250						
	Tổng		3.960.694.652	891.704.132	455.717.629	405.604.796	488.291.796	635.425.512	545.906.537

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 22
BÁO CÁO VỀ TÌNH HÌNH SỬ DỤNG HÓA CHẤT
TRONG XỬ LÝ NƯỚC THẢI
Tháng 11 Năm 2015

Ngày	Thời điểm pha	Khối lượng hóa chất sử dụng		Người pha hóa chất	Ghi chú
		PAC (kg)	Polyme (kg)		
01/11/2015	7h-11h	50	2,0	Hồ Tánh	
	13h-15h	28	1,5	Hồ Tánh	
	15h-20h	48	2,0	Võ Thị Lan	
Tổng ngày 01/11	-	126	5,5	-	
02/11/2015	...	...	...	...
	

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 23
BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG
Tháng 12 Năm 2015

ĐVT: đồng

STT	Chi phí môi trường	Số tiền
1	Chi phí nhân viên vệ sinh	610.700.000
2	Tiền lương bộ phận quản lý môi trường	178.848.000
3	Găng tay các loại	384.186.252
4	Chi phí bảo hộ lao động	334.724.000
5	KH HTXLNT	437.061.180
6	Chi phí vận hành HTXLNT	891.543.624
7	Rác thải, vệ sinh môi trường	764.435.346
8	Chi phí bảo vệ môi trường khác	359.196.250
	Tổng	3.960.694.652

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 24

**ĐỊNH MỨC SỬ DỤNG NGUYÊN LIỆU, ĐIỆN, NƯỚC SẢN XUẤT 1 TẤN
THÀNH PHẨM CHẢ CÁ SURIMI**

STT	Loại nguyên liệu	Nguyên liệu/BTP	BTP/TP	Nguyên liệu/TP	Điện	Nước	Thành phẩm/giờ
1	Cá tạp	1,40	1,70	2,37	86,12KWh	41,57m ³	1,75 tấn/h
2	Cá bánh đường	1,576	2,197	3,464			1,2 tấn/h

*Nguồn: Số liệu từ phòng Kế toán -
Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản miền Trung (2015)*

Phụ lục 25

BẢNG ĐÁNH GIÁ, LỰA CHỌN CÔNG NGHỆ XỬ LÝ NƯỚC THẢI

Chỉ tiêu	Công nghệ hiện tại			Công nghệ mới		
Công suất	1.000m ³ /ngày			1.200m ³ /ngày		
Chi phí đầu tư	6.735.120.000đ			6.000.000.000đ		
Chi phí vận hành thực tế	2.476đ/m ³ nước thải			2.030đ/ ³ nước thải		
Hóa chất sử dụng	Loại hóa chất	Hóa chất	Liều lượng sử dụng (g/m ³ nước thải)	Loại hóa chất	Hóa chất	Liều lượng sử dụng (g/m ³ nước thải)
	Chất trợ keo tụ	Polymer	2,5kg	Chất trợ keo tụ	Polymer	3,75
	Chất keo tụ	PAC	218	Chất keo tụ	PAC	200
	Chất khử trùng	NaOCl 10%	6-10	Chất khử trùng	NaOCl 10%	5-8
Số lượng công nhân vận hành	8 nhân viên			07 nhân viên		

Nguồn: Số liệu từ Phòng Kế toán - Công ty TNHH Bắc Đẩu (2015)

Phụ lục 26

ĐỊNH MỨC KỸ THUẬT VÀ ĐỊNH MỨC CHI PHÍ MÁY LẠNG DA CÁ
a. THÔNG SỐ KỸ THUẬT CỦA MÁY LẠNG DA CÁ

Thông số của máy SKINEX S460		Thông số của máy CH 400Pi	
Độ rộng lạng da	430 mm	Độ rộng lạng da	380 mm
Tốc độ lạng da	29 m/phút	Tốc độ lạng da	26 m/phút
Công suất lạng da	1.050 kg cá fillet/giờ	Công suất lạng da	1.000 kg cá fillet/giờ
Khe hở dao	Điều chỉnh 0 – 4mm	Khe hở dao	Điều chỉnh 0 – 4mm
Công suất motor	0,75KW	Công suất motor	0,75KW
Nguồn điện	3 pha, 380VA/200	Nguồn điện	3 pha, 380VA/200

Nguồn: Công ty cổ phần Nha Trang Seafoods - F17 (2015)

b. ĐỊNH MỨC CHI PHÍ

Định mức chi phí của máy SKINEX S460		Định mức chi phí của máy CH 400Pi	
Nguyên liệu	1.05	Nguyên liệu	1.12
Lượng nước sử dụng	100 lít/giờ	Lượng nước sử dụng	112 lít/giờ
Điện năng tiêu thụ	0,57KW/giờ	Điện năng tiêu thụ	0,63KW/giờ

Nguồn: Công ty cổ phần Nha Trang Seafoods - F17 (2015)

Phụ lục 27

BẢNG THEO DÕI ĐỊNH MỨC TIÊU HAO NGUYÊN LIỆU

Mặt hàng: Cá philet

Nguyên liệu: Cá cò

Tháng: 01/2016

Định mức chuẩn: 2.1-2.2

Ngày	Nguyên liệu (kg)	Thành phẩm (kg)	Định mức tiêu hao
01/01	139	71,28	1,95
02/01	490	220,72	2,22
03/01	375	172,09	2.18
...
...
...
...
31/01	128	63,68	2,01
Tổng cộng	5.755	2.689,25	2,14

*Nguồn: Số liệu từ phòng Tài chính kế toán -
Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Hà Tĩnh (2016)*

Phụ lục 28
BẢNG PHÂN LOẠI CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG ÁP DỤNG CHO
DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỦY SẢN

Khoản mục CPMT	Số tiền
1. Chi phí xử lý chất thải và khí thải	
1.1. Chi phí KH thiết bị (KH các thiết bị của HTXLNT, xử lý mùi, xử lý tiếng ồn)	
1.2. Chi phí bảo dưỡng, sửa chữa và vật liệu cho thiết bị (chi phí hóa chất, vật liệu...)	
1.3. Chi phí nhân viên	
1.4. Thuế môi trường, phí và lệ phí của việc xả thải...	
2. Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường	
2.1. Chi phí ở bộ phận quản lý môi trường (NVL, công cụ dụng cụ, bảo hộ, chi phí nhân viên...)	
2.2. Chi phí độc hại cho nhân viên trực tiếp sản xuất	
2.3. Chi phí nghiên cứu và phát triển	
2.4. Chi phí phát sinh thêm cho công nghệ SXSH	
3. Chi phí mua vào của các đầu ra phi sản phẩm	
3.1. Chi phí nguyên liệu (các loại thủy sản chế biến)	
3.2. Các vật liệu phụ trợ (tùy theo từng mặt hàng thủy sản chế biến)	
3.3. Năng lượng, động lực (điện, làm lạnh)	
3.4. Nước	
4. Chi phí chế biến của các đầu ra phi sản phẩm	
5. Tiền phạt do vi phạm pháp luật về môi trường	
Tổng CPMT	

Nguồn: Mô hình phân loại CPMT của UNDSO (2001)

Phụ lục 29

THÔNG TIN CẦN THU THẬP TRÊN CƠ SỞ YẾU TỐ MÔI TRƯỜNG

Yếu tố môi trường	Thông tin cần thu thập
Môi trường nước	Thông tin về lượng nước sử dụng và lượng nước thải cho sản xuất, sinh hoạt cũng như lượng nước bị thất thoát trong chế biến thủy sản.
Chất thải rắn	Thông tin về độ hao hụt NVL, chỉ tiêu kỹ thuật của phế thải, khả năng tái chế, tái sử dụng hoặc bán phế liệu, đánh giá giá trị của phế thải như thế nào là hợp lý, các chất thải rắn phát sinh từ sản xuất, sinh hoạt và các phương án để xử lý hiện có...
Môi trường không khí	Thông tin về mức độ ô nhiễm đến môi trường không khí tại DN (độ lạnh, mùi), khả năng phát sinh khí thải từ sản xuất, mức độ ảnh hưởng và phương án xử lý hiện có....
Tiếng ồn	Thông tin về tiếng ồn của việc vận hành các máy móc vượt mức cho phép ảnh hưởng đến sức khỏe nhân công và người dân xung quanh và các phương án khắc phục hiện có...
Đa dạng sinh học và cảnh quan	Thông tin về sự ảnh hưởng của đa dạng cảnh quan và sinh hoạt đến đời sống người lao động và sản xuất, các nhân tố ảnh hưởng, chi phí bỏ ra và những lợi ích có thể thu được từ đa dạng sinh học và cảnh quan đối với công ty và môi trường xung quanh.
Đời sống công nhân viên trong công ty	Thông tin về thực hiện bảo hộ lao động, chăm sóc sức khỏe cho người lao động tại DN (phụ cấp độc hại, chi phí khám bệnh định kỳ...), các phương án cải thiện chất lượng cuộc sống và môi trường làm việc cho người lao động...
Các yếu tố môi trường khác	Thông tin về nghĩa vụ, trách nhiệm pháp lý, TNXH đối với môi trường; các phương án về công nghệ sản xuất sạch, các dự án đầu tư cho xử lý chất thải, bảo vệ môi trường, tiết kiệm năng lượng, chất đốt, bao bì vật liệu...

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Phụ lục 31
BẢNG TỔNG HỢP NGUYÊN LIỆU CHÍNH XUẤT DÙNG

Đơn vị:

Địa chỉ:

BẢNG TỔNG HỢP NGUYÊN LIỆU CHÍNH XUẤT DÙNG

Sản phẩm:

Tháng năm

DVT: đồng

STT	Tên nguyên liệu	Khối lượng nguyên liệu xuất dùng	Khối lượng thành phẩm	Định mức nguyên liệu/ 1kg thành phẩm	Khối lượng nguyên liệu tính cho thành phẩm	Khối lượng nguyên liệu thu hồi	Khối lượng nguyên liệu không tạo ra thành phẩm
(a)	(b)	(1)	(2)	(3)	(4) = (2) * (3)	(5)	(6) = (1) - (4) - (5)
1	...						
2	...						
3	...						
4	...						
5	...						
	Tổng cộng						

Ngày ... tháng ... năm

Lập biểu

Kế toán tổng hợp

Kế toán trưởng

Phụ lục 32

BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

Đơn vị:

Địa chỉ:

BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

Phân xưởng:

Loại thành phẩm:

Số lượng:

Tháng năm

ĐVT: đồng

STT	Công đoạn	Định mức thời gian lao động/1kg thành phẩm	Chi phí tiền lương thực tế	Chi phí tiền lương tính cho thành phẩm (theo định mức)	Chi phí tiền lương ngoài định mức	Tỷ lệ % chi phí tiền lương thực tế so với định mức (%)	Chi phí nhân công khác (phụ cấp, ăn ca...)
(a)	(b)	(1)	(2)	(3)	(4) = (2) - (3)	(5) = (2)*100/(3)	(6)
1	.....					
2	.....					
	Tổng cộng						

Ngày tháng ... năm

Lập biểu

Kế toán tổng hợp

Kế toán trưởng

Phụ lục 33

**BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ
DOANH NGHIỆP LIÊN QUAN ĐẾN MÔI TRƯỜNG**

Đơn vị:

Địa chỉ:

**BẢNG TỔNG HỢP CPSXC VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DN LIÊN QUAN ĐẾN
MÔI TRƯỜNG**

Tháng năm

DVT: đồng

STT	Tiểu mục chi CPSXC	Số tiền
1	Chi phí nhân viên vệ sinh + Chi phí nhân viên vệ sinh phân xưởng + Chi phí nhân viên vệ sinh phân xưởng	
2	Tiền lương bộ phận quản lý môi trường	
3	Găng tay các loại	
4	Chi phí bảo hộ lao động	
5	KH HTXLNT	
6	Chi phí vận hành HTXLNT	
7	Chi phí rác thải, vệ sinh môi trường	
8	Chi phí lãng phí về năng lượng, nước	
9	Chi phí về cây xanh, tạo cảnh quan môi trường	
10	CPMT cần kiểm tra (chi phí phân tích nước thải; chi phí xây dựng, quản lý và vận hành bãi thải; chi phí vận tải chất thải, chi phí đánh giá tác động môi trường)	
11	Chi phí nghiên cứu công nghệ SXSH.	
12	Chi phí PE xếp góc	
13	Chi phí bảo vệ môi trường khác	
	Tổng cộng	

Ngày ... tháng ... năm ...

Lập biểu

Kế toán tổng hợp

Kế toán trưởng

(Đã ký)

(Đã ký)

(Đã ký)

Phụ lục 34

BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG

Đơn vị:

Địa chỉ:

BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG

Tháng năm

ĐVT: đồng

Phân xưởng	Tên thành phẩm	Số lượng thành phẩm (kg)	CPMT về NVL	CPMT về nhân công	CPMT về sản xuất chung và quản lý DN	Tổng CPMT	CPMT/ 1 kg thành phẩm
I	A						
	B						
	...						
II							
Tổng cộng							

Ngày ... tháng ... năm

Lập biểu

Kế toán tổng hợp

Kế toán trưởng

Phụ lục 35
BÁO CÁO CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRÊN CƠ SỞ HOẠT ĐỘNG

Khoản mục CPMT	Trung tâm/giai đoạn...	Trung tâm/giai đoạn...	Toàn DN
I. Tổng CPMT			
1. Chi phí xử lý chất thải và khí thải			
1.1. Chi phí KH thiết bị			
1.2. Chi phí bảo dưỡng, sửa chữa và vật liệu cho thiết bị			
1.3. Chi phí nhân viên			
1.4. Thuê, phí và lệ phí			
1.5. Tiền phạt			
1.6. Bảo hiểm cho trách nhiệm môi trường			
1.7. Dự phòng chi phí làm sạch, phục vụ môi trường			
2. Chi phí ngăn ngừa và quản lý môi trường			
2.1. Dịch vụ bên ngoài cho quản lý môi trường			
2.2. Chi phí ở nhân viên ở các bộ phận quản lý			
2.3. Chi phí nghiên cứu và phát triển			
2.4. Chi phí phát sinh thêm cho công nghệ SXSH			
2.5. Chi phí quản lý môi trường khác			
3. Chi phí mua vào của các đầu ra phi sản phẩm			
3.1. Chi phí nguyên liệu thô			
3.2. Các vật liệu phụ trợ			
3.3. Bao bì, đóng gói			
3.4. Vật liệu hoạt động			
3.5. Năng lượng, động lực			
3.6. Nước			
4. Chi phí chế biến của các đầu ra phi sản phẩm			
II. Các khoản thu nhập về môi trường			
1. Tiền trợ cấp, tặng thưởng			
2. Các khoản thu nhập khác			
III. Tổng chi phí và thu nhập môi trường			

Phụ lục 36
BÁO CÁO TỔNG HỢP CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG THEO
SẢN PHẨM

Loại sản phẩm	Trung tâm (Giai đoạn)...	Trung tâm (Giai đoạn)...	Toàn DN
1. Sản phẩm...			
2. Sản phẩm...			
3. Sản phẩm...			
4. Sản phẩm...			
...			
Tổng cộng			

Phụ lục 37

**BÁO CÁO CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG THEO DÒNG VẬT LIỆU TRUNG TÂM/GIAI ĐOẠN/TOÀN BỘ
QUY TRÌNH SẢN XUẤT/TOÀN DOANH NGHIỆP**

Tên	Đơn vị tính	Đơn giá	Chi phí đầu vào		Chi phí đầu ra			
					Chi phí trong thành phẩm		Chi phí không tạo ra sản phẩm	
			Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền
I. Vật liệu								
1. Vật liệu ...								
2. Vật liệu ...								
Cộng								
II. Năng lượng								
1. Điện								
2. Ga								
Cộng								
III. Nước								
Tổng cộng								

Phụ lục 39

THẺ ĐỊNH MỨC CHI PHÍ SẢN XUẤT SẢN PHẨM

THẺ ĐỊNH MỨC CHI PHÍ SẢN XUẤT SẢN PHẨM			
Sản phẩm:			
Số lượng:			
Khoản mục	Đơn giá	Thành tiền	Tổng cộng
- Chi phí NL, VLTT			
A			
B			
C			
- Chi phí NCTT			
Giai đoạn			
Giai đoạn			
- CPSXC			
Biến phí sản xuất chung			
Định phí sản xuất chung			
Chi phí sản xuất tiêu chuẩn			

Phụ lục 40**BẢNG ĐỊNH MỨC CHI PHÍ CỦA HỆ THỐNG XỬ LÝ NƯỚC THẢI**

STT	Loại thiết bị, máy móc	Công đoạn xử lý	Định mức chi phí
1	Bơm chìm (bơm nước thải từ bể gom)	Bể gom	
2	Lồng quay	Thiết bị tách rác	
3	Bơm chìm (bơm nước thải từ bể gom)	Bể điều hòa	
4	Mô tơ kéo khung quay	Thiết bị tuyển nổi	
5	Mô tơ quay vớt bọt	Thiết bị tuyển nổi	
6	Bơm chìm (bơm nước thải lên bể UASB)	Bể trung gian	
7	Bơm bùn (loại ly tâm – trục ngang)	Bể sinh học kỵ khí UASB	
8	Máy thổi khí	Bể sinh học hiếu khí Aeroten	
9	Hệ gạt, gom bùn (loại tay cánh quạt)	Bể lắng	
10	Bơm bùn từ bể lắng (loại ly tâm – trục ngang)	Bể lắng	
...	

Phụ lục 42

**BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ KẾT QUẢ SẢN XUẤT
SẢN PHẨM PHỤ**

Khoản mục	Số lượng	Đơn giá	Số tiền
1. Chi phí NL, VLTT			
2. Chi phí NCTT			
3. CPSXC			
- Chi phí vật liệu quản lý			
- Chi phí nhân công quản lý			
- Chi phí công cụ dụng cụ quản lý			
- Chi phí khấu hao TSCĐ			
- Chi phí dịch vụ mua ngoài			
- Chi phí bằng tiền khác			
4. Giá thành sản xuất			
- Biên phí			
- Định phí			
5. Giá bán dự kiến			
6. Lãi ròng			
- Số dư đảm phí			
- Số dư bộ phận			

Phụ lục 43

BẢNG DỰ TOÁN CÁC HẠNG MỤC XÂY DỰNG CỦA HỆ THỐNG XỬ LÝ NƯỚC THẢI

STT	Hạng mục	Thông số kỹ thuật	Công suất tiêu thụ			Hiệu suất xử lý (m ³ /ngày)	Dự toán chi phí
			KW	∑giờ hoạt động/ngày đêm	∑KW/ngày		
A	Giai đoạn I (tách rác, dầu mỡ, chất thải rắn)						
1	Bể gom kết hợp tách rác tinh (B01)	LxBxH = ...					
2	Bể tách mỡ (B02)	LxBxH = ...					
3	Bể chức trung gian (B03)	LxBxH = ...					
4	Bơm nước thải	Lưu lượng: ... m ³ /giờ; Công suất: ... HP; Cột áp: ... m					
...					
B	Giai đoạn II						
...					

Phụ lục 44

**BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG CỦA HOẠT ĐỘNG XỬ
LÝ NƯỚC THẢI TÍNH TRÊN 1.000 M³ NƯỚC THẢI**

STT	Chi phí môi trường	Tổng số	Phân bổ		
			Sản phẩm A	Sản phẩm B	Sản phẩm ..
1	KH HTXLNT				
2	Chi phí nhân công vận hành				
3	Chi phí hóa chất				
4	Chi phí điện				
5	Chi phí tư vấn, dịch vụ thuê ngoài				
6	Chi phí bộ phận quản lý môi trường				
	Tổng cộng				

Phụ lục 45

**BẢNG DỰ TOÁN CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG CỦA QUÁ TRÌNH CHẾ BIẾN
TÍNH TRÊN 1 TẤN THÀNH PHẨM X**

STT	Chi phí môi trường	Giai đoạn			Tổng cộng
		1	2	n	
1	Nguyên liệu - Nguyên liệu chính - Phụ gia - ...				
2	Nhân công				
3	Sản xuất chung - Chi phí vệ sinh - Điện - ...				
	Tổng cộng				

