

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**BỘ TÀI CHÍNH**

**HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

**NGUYỄN THỊ MINH HẰNG**

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC  
BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

**Ngành: Kế toán**

**Mã số: 9.34.03.01**

**TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**HÀ NỘI, NĂM 2026**

Công trình được hoàn thành tại: **HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

Người hướng dẫn khoa học: **TS. Nguyễn Tuấn Anh**

**TS. Đỗ Minh Thoa**

Phản biện 1: .....

.....

Phản biện 2: .....

.....

Phản biện 3: .....

.....

Luận án sẽ được bảo vệ trước Hội đồng chấm luận án cấp Học viện họp tại  
..... Vào hồi      giờ      ngày      tháng      năm

## PHẦN MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong bối cảnh toàn cầu, phát triển bền vững, ESG và mô hình “bệnh viện xanh” đang trở thành xu hướng chủ đạo trong quản trị hiện đại, đặc biệt trong lĩnh vực y tế – nơi vừa cung cấp dịch vụ thiết yếu vừa tiêu thụ lượng lớn tài nguyên và phát sinh nhiều chất thải nguy hại. Các nghiên cứu quốc tế chỉ ra rằng bệnh viện là tổ chức tiêu thụ nhiều năng lượng, nước, hóa chất và vật tư y tế, đồng thời tạo ra lượng lớn chất thải rắn, nước thải và chất thải nguy hại. Điều này đặt ra yêu cầu không chỉ dừng lại ở việc tuân thủ các quy định môi trường mà còn cần quản lý hiệu quả việc sử dụng tài nguyên và chi phí môi trường trong hoạt động bệnh viện.

Từ góc độ lý luận, kế toán quản trị chi phí môi trường (ECMA) được xem là công cụ quan trọng giúp các tổ chức nhận diện, đo lường và phân tích các chi phí liên quan đến môi trường, qua đó hỗ trợ kiểm soát sử dụng tài nguyên, nâng cao chất lượng thông tin phục vụ ra quyết định và hướng tới phát triển bền vững. Mặc dù nội dung ECMA đã được nghiên cứu và phát triển tương đối đầy đủ, đặc biệt trong khu vực doanh nghiệp sản xuất, nhưng việc vận dụng các nội dung này trong khu vực dịch vụ công, đặc biệt là bệnh viện, vẫn chưa được quan tâm đúng mức. Sự khác biệt về cơ chế tài chính, mục tiêu hoạt động và yêu cầu trách nhiệm giải trình đòi hỏi ECMA cần được tiếp cận theo hướng phù hợp hơn với bối cảnh đơn vị sự nghiệp công lập.

Tại Việt Nam, hệ thống bệnh viện công lập đang đứng trước những thay đổi lớn trong bối cảnh thực hiện cơ chế tự chủ tài chính, yêu cầu nâng cao hiệu quả hoạt động và các quy định ngày càng chặt chẽ về bảo vệ môi trường. Thực tế cho thấy bệnh viện là đơn vị tiêu thụ tài nguyên lớn và phát sinh nhiều chất thải, tuy nhiên việc quản lý chi phí môi trường hiện nay chủ yếu mang tính tuân thủ, các khoản chi phí môi trường thường bị lồng ghép vào chi phí chung và chưa được bóc tách riêng để phục vụ mục tiêu quản trị. Bên cạnh đó, các nội dung như xây dựng định mức, lập dự toán, xác định chi phí, phân tích và cung cấp thông tin chi phí môi trường còn hạn chế, chưa đáp ứng yêu cầu quản lý trong bối cảnh phát triển bền vững.

Mặc dù đã có nhiều nghiên cứu liên quan đến kế toán quản trị chi phí môi trường, song vẫn còn tồn tại một số khoảng trống đáng chú ý. Thứ nhất, chưa có nghiên cứu làm rõ cách thức vận dụng các nội dung của ECMA (phân loại chi phí môi trường, xây dựng định mức và lập dự toán, xác định chi phí, phân tích và cung cấp thông tin) trong bối cảnh bệnh viện công lập. Thứ hai, các nghiên cứu thực nghiệm về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA chưa phản ánh đầy đủ đặc thù quản trị của đơn vị sự nghiệp công lập, đặc biệt là bệnh viện.

Thứ ba, chưa có nghiên cứu nào tiếp cận ECMA như một công cụ hỗ trợ thực hiện các mục tiêu bệnh viện xanh, sử dụng tài nguyên hiệu quả và giảm thiểu tác động môi trường trong lĩnh vực y tế.

Từ những phân tích trên, có thể thấy rằng việc nghiên cứu kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện công lập ở Việt Nam là cần thiết và có ý nghĩa cả về lý luận và thực tiễn. Nghiên cứu không chỉ góp phần hoàn thiện cơ sở lý luận về ECMA trong khu vực công mà còn hỗ trợ các bệnh viện nâng cao hiệu quả quản lý chi phí môi trường, hướng tới mục tiêu phát triển bền vững trong ngành y tế. Chính vì vậy, tác giả lựa chọn đề tài “**Kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam**” làm đề tài luận án tiến sĩ. Nghiên cứu này không chỉ góp phần làm rõ thực trạng tổ chức và vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở miền Bắc Việt Nam, mà còn tạo cơ sở khoa học cho việc đề xuất các giải pháp hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán nhằm hỗ trợ các bệnh viện thực hiện hiệu quả mục tiêu phát triển bền vững, chuyển đổi xanh và nâng cao năng lực quản trị trong bối cảnh mới.

## **2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài**

### **2.1. Những nghiên cứu về nội dung kế toán quản trị chi phí môi trường tại các đơn vị**

### **2.2. Những nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí môi trường và phát triển bền vững, chuyển đổi xanh trong bệnh viện**

### **2.3. Những nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường**

### **2.4. Khoảng trống nghiên cứu**

*Thứ nhất*, Thiếu nghiên cứu làm rõ cách thức chuyên hóa nội dung ECMA từ khu vực doanh nghiệp sang khu vực công

*Thứ hai*, chưa có nghiên cứu xây dựng và kiểm định một mô hình các yếu tố ảnh hưởng phù hợp với đặc thù quản trị của đơn vị sự nghiệp công lập đặc biệt là bệnh viện công lập.

*Thứ ba*, Chưa có nghiên cứu nào phân tích một cách toàn diện vai trò của ECMA trong hỗ trợ thực hiện các mục tiêu phát triển bền vững, tăng trưởng xanh.

## **3. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu**

### **3.1. Mục tiêu nghiên cứu**

**Mục tiêu tổng quát:** Nghiên cứu và đề xuất giải pháp nhằm hoàn thiện ECMA tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam

**Mục tiêu chi tiết:**

*Thứ nhất*, hệ thống hoá lý luận về ECMA trong các đơn vị, xác định nội dung ECMA trên các phương diện: nhận diện và phân loại CPMT, xây dựng định mức và lập dự toán CPMT, phương pháp xác định CPMT, phân tích thông tin và công bố thông tin CPMT. Đồng thời nghiên cứu các lý thuyết nền và các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng ECMA trong các đơn vị SNCL

*Thứ hai*, phân tích thực trạng ECMA tại các Bệnh viện ở Miền Bắc VN trên các nội dung: nhận diện và phân loại CPMT, xây dựng định mức và lập dự toán CPMT, phương pháp xác định CPMT, phân tích thông tin và công bố thông tin CPMT.

*Thứ ba*, xác định các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng ECMA tại các Bệnh viện ở Miền Bắc VN.

*Thứ tư*, đề xuất một số giải pháp và đưa ra các khuyến nghị nhằm hoàn thiện việc áp dụng ECMA tại các Bệnh viện ở Miền Bắc VN

### **3.2. Câu hỏi nghiên cứu**

Để đạt được những mục tiêu nghiên cứu nêu trên, tác giả đưa ra các câu hỏi nghiên cứu như sau:

1. Hệ thống lý luận về ECMA giải thích các nội dung của nó ra sao, và mức độ phù hợp của các nội dung này khi áp dụng trong bệnh viện công lập?

2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam hiện nay như thế nào? Những yếu tố nào ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam?

3. Cần đề xuất những giải pháp nào để hoàn thiện và nâng cao hiệu quả áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam?

### **4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của đề tài**

#### **4.1. Đối tượng nghiên cứu**

Hệ thống kế toán quản trị chi phí môi trường trong các bệnh viện công lập

#### **4.2. Phạm vi nghiên cứu**

##### **4.2.1. Phạm vi về không gian**

Đề tài được nghiên cứu tại các Bệnh viện công lập khu vực Miền Bắc Việt Nam (khu vực đồng bằng sông Hồng và khu vực miền núi phía Bắc).

##### **4.2.2. Phạm vi về thời gian**

Đề tài được nghiên cứu trong khoảng thời gian từ năm 2020-2024. Các giải pháp được đề xuất trong giai đoạn 2025-2035.

### **4.2.3. Phạm vi về nội dung**

Thứ nhất, nghiên cứu làm rõ cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí môi trường trong các đơn vị, bao gồm khái niệm, vai trò, nội dung của kế toán quản trị chi phí môi trường

Thứ hai, đề tài tập trung phân tích thực trạng tổ chức và vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam.

Thứ ba, nghiên cứu xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện,

Thứ tư, đề tài đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện và nâng cao hiệu quả áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam

## **5. Phương pháp nghiên cứu**

Đề tài áp dụng Phương pháp nghiên cứu định tính và Phương pháp nghiên cứu định lượng

## **6. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của đề tài**

### **6.1. Ý nghĩa khoa học**

Nghiên cứu làm rõ lý luận chung về ECMA

### **6.2. Ý nghĩa thực tiễn**

Thứ nhất, giúp các nhà quản lý bệnh viện nhận diện rõ hơn các khoản chi phí môi trường hiện đang phát sinh nhưng chưa được theo dõi và kiểm soát một cách đầy đủ, hệ thống.

Thứ hai, Giúp các bệnh viện xem xét xây dựng và hoàn thiện hệ thống kế toán quản trị chi phí môi trường,

Thứ ba, các giải pháp đề xuất từ nghiên cứu có thể được vận dụng trực tiếp trong công tác quản lý và điều hành bệnh viện,

Thứ tư, đề tài góp phần hỗ trợ các cơ quan quản lý nhà nước trong việc tham khảo hoàn thiện cơ chế, chính sách và hướng dẫn liên quan đến quản lý chi phí môi trường

## **7. Kết cấu của đề tài**

Ngoài phần mở đầu và kết luận, Luận án được kết cấu thành 3 chương như sau:

Chương 1: Cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí môi trường tại các đơn vị

Chương 2: Thực trạng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam

# CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC ĐƠN VỊ

## 1.1. MỘT SỐ KHÁI NIỆM CƠ BẢN

### 1.1.1. Chi phí môi trường (EC)

### 1.1.2. Kế toán quản trị môi trường

### 1.1.3. Kế toán quản trị chi phí môi trường

### 1.1.4. Mối quan hệ giữa kế toán quản trị chi phí môi trường với phát triển bền vững và chuyển đổi xanh

## 1.2. VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG

## 1.3. NỘI DUNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG

### 1.3.1. Nhận diện và phân loại chi phí môi trường

CPMT được nhận diện theo các nhóm chi phí cơ bản theo kế toán tài chính và kế toán quản trị

Căn cứ vào các tiêu thức phân loại thì chi phí môi trường sẽ được phân loại để phục vụ các mục đích khác nhau của nhà quản lý

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

#### 1.3.2.1. Xây dựng định mức

Định mức CPMT có thể được phân loại theo nội dung chi phí

Các phương pháp xây dựng định mức CPMT thường kế thừa từ các phương pháp xác định định mức chi phí sản xuất truyền thống, tuy nhiên có điều chỉnh phù hợp với tính chất đặc thù của hoạt động môi trường

#### 1.3.2.2. Lập dự toán chi phí môi trường

Dựa trên các định mức CPMT đã được lập và kế hoạch hoạt động của đơn vị mà bộ phận kế toán quản trị của đơn vị sẽ lập dự toán CPMT

### 1.3.3. Phương pháp xác định chi phí môi trường

Bao gồm các phương pháp: Phương pháp truyền thống; Phương pháp chi phí dựa trên hoạt động (ABC); Phương pháp chi phí dòng vật liệu (MFCA); Phương pháp tổng chi phí (TCA); Phương pháp chi phí đầy đủ (FCA); Phương pháp đánh giá vòng đời (LCA)

### **1.3.4. Phân tích và cung cấp thông tin chi phí môi trường**

#### **1.3.4.1. Phân tích thông tin chi phí môi trường**

Phân tích thông tin dựa trên số tuyệt đối và số tương đối

#### **1.3.4.2. Cung cấp thông tin chi phí môi trường**

Thông tin về CPMT được cung cấp trên nhiều loại báo cáo khác nhau, bao gồm cả báo cáo công khai ra bên ngoài và báo cáo nội bộ đơn vị.

## **1.4. CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG**

### **1.4.1. Các lý thuyết nền**

Lý thuyết thể chế; Lý thuyết các bên liên quan; Lý thuyết ngẫu nhiên; Lý thuyết hành vi dự định

### **1.4.2. Các nhân tố ảnh hưởng**

Áp lực cưỡng chế; Áp lực mô phỏng; Quy mô đơn vị; Nhận thức của nhà quản lý; Trình độ của nhân viên kế toán; Hệ thống thông tin kế toán.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 1**

Nội dung chính của chương 1 tác giả đã trình bày những vấn đề lý luận về ECMA tại các đơn vị, cụ thể gồm các khái niệm chung, vai trò của ECMA và nội dung ECMA. Để phục vụ cho nghiên cứu đề tài, tác giả trình bày 4 nội dung của ECMA gồm: Nhận diện và phân loại CPMT, xây dựng định mức và lập dự toán CPMT, phương pháp xác định CPMT, phân tích và cung cấp thông tin CPMT.

Để làm căn cứ xây dựng mô hình nghiên cứu và các giả thuyết nghiên cứu, tác giả trình bày về cơ sở lý thuyết các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA. Bốn lý thuyết được sử dụng trong nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA là lý thuyết thể chế, lý thuyết các bên liên quan, lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết hành vi dự định.

Cơ sở lý luận về ECMA và cơ sở lý thuyết về các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA là một nội dung quan trọng trong nghiên cứu. Trên cơ sở nội dung chương 1, tác giả sẽ tiến hành đánh giá thực trạng ECMA, kiểm định các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA trong các bệnh viện và đề xuất các giải pháp, khuyến nghị cho nghiên cứu.

## **CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

### **2.1. TỔNG QUAN VỀ CÁC BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

Tính đến cuối năm 2020, cả nước có khoảng 13.674 cơ sở y tế, trong đó có khoảng 1.461 bệnh viện. Khu vực Miền Bắc Việt Nam (bao gồm Đồng bằng sông Hồng và các tỉnh Trung du, miền núi phía Bắc) sử dụng một phần lớn trong mạng lưới này, với hàng trăm bệnh viện trải rộng khắp các tỉnh, thành. Mạng lưới cơ sở y tế ở miền Bắc phủ đến cấp xã, phường, tạo điều kiện cho người dân tiếp cận dịch vụ y tế cơ bản tại địa phương, trong khi các bệnh viện tuyến trên đảm bảo chăm sóc chuyên sâu.

### **2.2. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

#### **2.2.1. Thực trạng nhận diện và phân loại chi phí môi trường**

Chi phí môi trường tại các bệnh viện hiện đang được nhận diện như sau:

##### ***a. Chi phí xử lý chất thải và ô nhiễm***

Kết quả khảo sát cho thấy 100% các bệnh viện đều ghi nhận Chi phí thu gom, vận chuyển, xử lý chất thải nguy hại, chất thải rắn thông thường là chi phí môi trường.

##### ***b. Chi phí ngăn ngừa ô nhiễm***

Bao gồm các chi phí: Chi phí dụng cụ thu gom chất thải; Chi phí tuyên truyền, đào tạo nhân viên phòng ngừa ô nhiễm; Chi phí đầu tư thiết bị tiết kiệm năng lượng

##### ***c. Chi phí quản lý và tuân thủ môi trường***

Bao gồm các chi phí: Chi phí đánh giá chất lượng môi trường; Chi phí lập báo cáo đánh giá chất lượng môi trường trước khi đầu tư

##### ***d. Chi phí khắc phục hậu quả môi trường***

Bao gồm chi phí cải tạo phục hồi môi trường đối với các hạng mục có yêu cầu; kinh phí nộp phạt vi phạm hành chính về môi trường (nếu xảy ra), chi phí khắc phục hậu quả ô nhiễm môi trường như cải tạo hệ thống xử lý nước thải, sửa chữa hạ tầng sau sự cố rò rỉ, phát tán chất thải; và chi phí thực hiện các biện pháp khắc phục được yêu cầu sau các đợt thanh tra, kiểm tra của cơ quan chức năng.

Kết quả khảo sát và phỏng vấn cho thấy các bệnh viện hiện nay chưa tổ chức phân loại chi phí môi trường. Các khoản chi phí môi trường sau khi phát sinh thường được hạch toán chung

vào các khoản mục chi phí như chi phí quản lý, chi phí hoạt động chuyên môn hoặc chi phí vận hành, mà chưa được tách biệt thành các nhóm chi phí môi trường riêng.

## **2.2.2. Thực trạng xây dựng định mức và lập dự toán chi phí môi trường**

### **2.2.2.1. Thực trạng xây dựng định mức**

Kết quả khảo sát cho thấy, dù đa số các bệnh viện đã thực hiện xây dựng định mức chi phí tổng thể, nhưng việc xây dựng riêng định mức cho chi phí môi trường vẫn chưa phổ biến. Trong số 308 đơn vị được khảo sát, chỉ có 44 đơn vị (chiếm 14,28%) cho biết đã xây dựng riêng định mức CPMT, trong khi 264 đơn vị (chiếm 85,72%) chưa thực hiện.

Ở một số bệnh viện, việc xây dựng định mức có được đề cập, nhưng chủ yếu tập trung ở các yếu tố đầu vào vật tư, hóa chất xử lý chất thải, điện, nước. Trong khi đó, những loại chi phí mang tính ngẫu nhiên như chi phí xử lý sự cố môi trường hoặc cải tạo cảnh quan thường không được lập định mức rõ ràng.

### **2.2.2.2. Thực trạng lập dự toán chi phí môi trường**

Thực tế khảo sát cho thấy, các khoản chi phục vụ công tác môi trường như: xử lý chất thải y tế nguy hại, chất thải sinh hoạt, xử lý nước thải, thuê vệ sinh công nghiệp, quan trắc môi trường định kỳ, mua sắm hóa chất và thiết bị xử lý... thường không được lập thành các mục độc lập trong dự toán tài chính. Thay vào đó, các chi phí này bị lồng ghép vào các nhóm mục chi hiện có: nếu liên quan trực tiếp đến hoạt động khám chữa bệnh thì được đưa vào mục “chi hoạt động chuyên môn”; nếu mang tính vận hành chung thì xếp vào “chi quản lý hành chính” hoặc “chi khác”, tùy theo cách phân loại của từng đơn vị

## **2.2.3. Thực trạng xác định chi phí môi trường**

Theo khảo sát thực tế cho thấy, hầu hết các bệnh viện sử dụng phương pháp xác định chi phí theo chi phí thực tế. Việc ghi nhận chi phí môi trường chủ yếu diễn ra sau khi các hoạt động đã được triển khai và có chứng từ đầy đủ.

## **2.2.4. Thực trạng phân tích và cung cấp thông tin chi phí môi trường**

### **2.2.4.1. Thực trạng phân tích thông tin chi phí môi trường**

Phần lớn các bệnh viện ở Miền Bắc VN chỉ phân tích thông tin chi phí môi trường khi có yêu cầu. Khi phân tích các bệnh viện chủ yếu sử dụng phương pháp so sánh giữa các kỳ để phân tích. Chi phí được phân tích chủ yếu là chi phí xử lý chất thải còn các chi phí môi trường khác tại các bệnh viện không tiến hành phân tích riêng. Hoạt động phân tích hiện nay chủ yếu mang tính chất đánh giá quá khứ, chưa gắn với công tác dự báo và lập kế hoạch chi phí môi trường trong tương lai.

### 2.2.4.2. Thực trạng cung cấp thông tin chi phí môi trường

Những thông tin CPMT tại các bệnh viện được sử dụng chủ yếu để báo cáo với các cơ quan chức năng (68,6% BV được khảo sát).

Các thông tin CPMT được trình bày và công bố trên các báo cáo như sau: Báo cáo tài chính; Báo cáo quản lý chất thải y tế; Báo cáo đánh giá tác động môi trường; báo cáo công tác bảo vệ môi trường. Hiện nay, các bệnh viện chưa xây dựng báo cáo kế toán quản trị chi phí môi trường một cách độc lập và có hệ thống. Thông tin chi phí môi trường chủ yếu được lồng ghép trong các báo cáo tài chính hoặc báo cáo môi trường, thiếu sự tích hợp và phân tích phục vụ ra quyết định

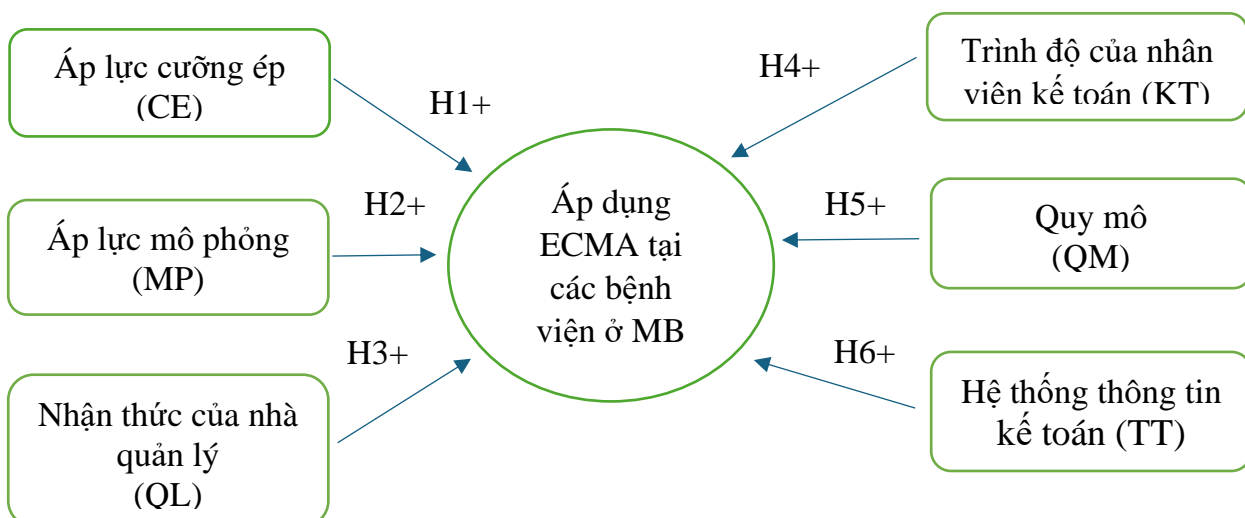
### 2.2.5. Mức độ tích hợp thông tin kế toán chi phí môi trường vào hoạt động phát triển bền vững và chuyển đổi xanh tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam

Trong bối cảnh ngành y tế đẩy mạnh phát triển bền vững và chuyển đổi xanh, các bệnh viện Miền Bắc đã triển khai nhiều hoạt động liên quan đến quản lý chất thải, tiết kiệm năng lượng và ứng dụng công nghệ xanh. Tuy nhiên, mức độ tích hợp thông tin kế toán CPMT vào những hoạt động này vẫn còn hạn chế, thể hiện qua thực tiễn ghi nhận chi phí, phương thức báo cáo và sự phối hợp giữa các bộ phận chuyên môn và kế toán.

### 2.2.6. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện ở Miền Bắc VN

#### (1) Đề xuất mô hình nghiên cứu và các giả thuyết

Sơ đồ 2. 1: Mô hình nghiên cứu



Trên cơ sở các giả thuyết và mô hình nghiên cứu dự kiến, tác giả đề xuất phương pháp hồi quy tuyến tính để dự đoán biến phụ thuộc dựa trên giá trị của biến độc lập. Cụ thể phương trình hồi quy dự kiến phản ánh mối tương quan giữa “Các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng ECMA tại các bệnh viện ở Miền Bắc VN” như sau:

$$ECMA_i = \alpha + \beta_1 CE_i + \beta_2 MP_i + \beta_3 QL_i + \beta_4 KT_i + \beta_5 QM_i + \beta_6 TT_i + \varepsilon \quad (1)$$

Từ kết quả phân tích hồi quy tuyến tính nêu trên, phương trình hồi quy chưa chuẩn hóa của luận án được trình bày theo phương trình (2) như sau:

$$AD = -0,783 + 0,331*CE + 0,152*MP + 0,164*KT + 0,219*TT + 0,072*QM + 0,295*QL \quad (2)$$

## **2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

### **2.3.1. Những kết quả đạt được**

- Về nhận diện và phân loại CPMT: Hầu hết các bệnh viện đã bước đầu nhận diện được các CPMT chi phí chủ yếu là chi phí thu gom, vận chuyển và xử lý chất thải y tế.

- Về xây dựng định mức và lập dự toán CPMT: việc xây dựng định mức CPMT tại các bệnh viện bước đầu đã có cơ sở pháp lý rõ ràng, đặc biệt là đối với các khoản chi như điện, nước, xử lý chất thải y tế và sinh hoạt.

- Về phương pháp xác định chi phí: Các bệnh viện hiện nay chủ yếu áp dụng phương pháp chi phí thực tế phát sinh để xác định CPMT. Phương pháp này đảm bảo độ tin cậy và phù hợp với cơ chế kế toán hành chính sự nghiệp hiện hành.

- Về phân tích và cung cấp thông tin chi phí môi trường: Hiện nay chủ yếu các bệnh viện phân tích thông tin CPMT khi có yêu cầu. Phương pháp sử dụng để phân tích là phương pháp so sánh. Các thông tin CPMT được trình bày và công bố trên các báo cáo như sau: Báo cáo tài chính; Báo cáo quản lý chất thải y tế; Báo cáo đánh giá tác động môi trường; báo cáo công tác bảo vệ môi trường.

- Về tích hợp thông tin giữa ECMA và phát triển bền vững: Các bệnh viện miền Bắc đã bước đầu hình thành những hoạt động hướng đến phát triển bền vững và quản lý môi trường theo tinh thần chuyển đổi xanh.

### **2.3.2. Hạn chế và tồn tại**

- Về nhận diện và phân loại CPMT: tại các bệnh viện hiện vẫn còn đơn giản, chủ yếu tập trung vào các khoản chi có chứng từ, dễ quan sát như chi phí xử lý chất thải rắn, chất thải lỏng hoặc hợp đồng dịch vụ môi trường bên ngoài. Các chi phí mang tính phòng ngừa như

chi phí đào tạo, truyền thông nội bộ, bảo hộ môi trường, chi phí cải tạo, bảo trì hệ thống kỹ thuật hoặc năng lượng tiêu hao phục vụ cho công tác môi trường hiện chưa được nhận diện đầy đủ. Một số chi phí phát sinh có liên quan đến môi trường như điện năng sử dụng trong phòng xét nghiệm, nước tiêu hao trong quá trình làm mát thiết bị, chi phí vật tư sử dụng một lần để giảm thiểu ô nhiễm chéo... tuy phát sinh thường xuyên nhưng chưa được nhận diện là chi phí môi trường. Tại các bệnh viện chưa thực hiện phân loại CPMT

- Về xây dựng định mức và lập dự toán CPMT: việc xây dựng định mức CPMT hiện nay tại các bệnh viện chủ yếu được thực hiện để phục vụ cho việc tính giá thành dịch vụ khám, chữa bệnh, chứ chưa hướng đến việc quản lý và kiểm soát CPMT một cách đầy đủ và độc lập.

Do không có mục riêng trong hệ thống biểu mẫu dự toán, các khoản CPMT như xử lý chất thải y tế, xử lý nước thải, quan trắc môi trường, thuê vệ sinh công nghiệp, mua sắm hóa chất và thiết bị xử lý... thường bị lồng ghép vào các nhóm chi chung như “chi hoạt động chuyên môn”, “chi quản lý hành chính” hoặc “chi khác”. Điều này khiến cho dự toán CPMT không được hiển thị rõ ràng, dẫn đến việc khó kiểm soát, theo dõi và đánh giá mức độ chi tiêu thực tế.

- Về phương pháp xác định chi phí: Các bệnh viện xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp trên cơ sở khối lượng thực hiện, phương pháp này mang tính thụ động, chỉ ghi nhận khi có phát sinh thực tế và có chứng từ kèm theo.

- Về phân tích và lập báo cáo chi phí môi trường: Hiện nay việc phân tích CPMT trong bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam hiện nay còn mang tính bị động, thiếu hệ thống, thiếu dữ liệu và chưa được tích hợp vào chiến lược vận hành tổng thể của đơn vị y tế.

Phần lớn chưa có báo cáo riêng CPMT mà chỉ tổng hợp trong các bảng biểu tài chính chung. Thông tin cung cấp trên các báo cáo bên ngoài đơn vị chủ yếu dưới dạng hiện vật, chưa có thông tin tiền tệ. Mục đích để phục vụ thanh tra, kiểm tra hoặc báo cáo định kỳ cho cơ quan quản lý nhà nước, chưa được sử dụng như một công cụ ra quyết định quản trị nội bộ.

- Về tích hợp thông tin giữa kế toán quản trị chi phí môi trường và phát triển bền vững: Mức độ tích hợp thông tin kế toán CPMT vào hệ thống quản trị bệnh viện vẫn còn hạn chế và chưa đáp ứng được yêu cầu của mô hình kế toán môi trường hiện đại.

### **2.3.3. Nguyên nhân của những hạn chế**

*Nguyên nhân khách quan*

- Thiếu hướng dẫn pháp lý và áp lực từ cơ quan quản lý (áp lực cưỡng ép còn yếu).

- Thiếu động lực từ mô hình tiên phong trong ngành y tế

*Nguyên nhân chủ quan*

- Hạn chế trong nhận thức và cam kết từ phía nhà quản lý.

- Trình độ chuyên môn và năng lực triển khai của kế toán viên còn hạn chế.

- Hệ thống thông tin kế toán chưa được tổ chức theo hướng quản trị CPMT.

- Hạn chế về quy mô và nguồn lực đầu tư

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 2**

Trong chương 2 tác giả đã nghiên cứu các vấn đề chính như sau:

Tác giả đã tổng quan về các bệnh viện công lập ở MB VN để thấy được đặc điểm môi trường mà tác giả đang nghiên cứu.

Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính thông qua việc thực hiện phỏng vấn bán cấu trúc, nghiên cứu tài liệu sơ cấp để đánh giá thực trạng áp dụng ECMA tại các bệnh viện ở MB VN về các nội dung: Nhận diện và phân loại CPMT, xây dựng định mức và lập dự toán CPMT, xác định CPMT, phân tích và cung cấp thông tin CPMT.

Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng để xác định các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng ECMA tại các bệnh viện ở MB VN. Theo đó, kết quả nghiên cứu đã chỉ ra có 6 nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA đó là: Áp lực cưỡng chế; áp lực mô phỏng; Nhận thức của nhà quản lý; Trình độ của nhân viên kế toán; quy mô; hệ thống thông tin kế toán với mức độ giải thích của mô hình là 53,3%.

Từ đó tác giả đánh giá thực trạng áp dụng ECMA tại các bệnh viện ở MB VN trên cơ sở đánh giá về ưu điểm và nhược điểm từ đó tìm ra các nguyên nhân tồn tại cần được giải quyết.

## **CHƯƠNG 3: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

### **3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN CỦA CÁC BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

Theo Quy hoạch tổng thể quốc gia thời kỳ 2021-2030, tầm nhìn đến năm 2050, Việt Nam phấn đấu nâng cao chất lượng dịch vụ y tế ngang tầm các nước tiên tiến trong khu vực; đồng thời phát triển mạng lưới cơ sở y tế quốc gia đáp ứng yêu cầu chăm sóc, bảo vệ, nâng cao sức khỏe toàn dân, hướng tới mục tiêu công bằng, chất lượng, hiệu quả và hội nhập quốc tế

Trong bối cảnh ngành y tế Việt Nam đang chuyển mình theo hướng phát triển bền vững và giảm phát thải, các bệnh viện được định vị là những cơ sở phải đi đầu trong việc thực hiện mô hình “y tế xanh”, vừa đảm bảo chất lượng khám chữa bệnh, vừa giảm thiểu tác động

tiêu cực đến môi trường.

## **3.2. NGUYÊN TẮC HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC BỆNH VIỆN MIỀN BẮC VIỆT NAM**

### **3.2.1. Phù hợp với hệ thống pháp luật hiện hành**

### **3.2.2. Phù hợp với điều kiện của từng đơn vị**

### **3.2.3. Hiệu quả trong thu thập và xử lý thông tin**

### **3.2.4. Minh bạch và trách nhiệm giải trình**

## **3.3. ĐỀ XUẤT CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC BỆNH VIỆN Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM**

### **3.3.1. Giải pháp hoàn thiện nhận diện và phân loại CPMT**

Để nâng cao hiệu quả quản lý chi phí môi trường và đáp ứng yêu cầu phát triển bền vững theo định hướng ESG (Environmental, Social, Governance), bệnh viện cần đổi mới phương pháp nhận diện chi phí môi trường theo cách tiếp cận toàn diện hơn. Cụ thể, chi phí môi trường không chỉ giới hạn ở các khoản chi cho xử lý chất thải và khắc phục ô nhiễm, mà cần mở rộng bao gồm cả những khoản chi phục vụ mục tiêu ngăn ngừa ô nhiễm, cải thiện điều kiện môi trường, nâng cao nhận thức cộng đồng và tuân thủ các yêu cầu quản trị môi trường.

Có rất nhiều cách phân loại CPMT nhưng theo tác giả tiêu thức để phân bổ CPMT tại các bệnh viện ở Miền Bắc VN phù hợp nhất là phân loại theo nội dung kinh tế do UNDS (2001) đề xuất. Theo cách này thì CPMT được phân loại thành: Chi phí xử lý chất thải và ô nhiễm, chi phí ngăn ngừa ô nhiễm, chi phí khắc phục hậu quả môi trường, chi phí quản lý và tuân thủ môi trường

**Bảng 3. 1. Giải pháp phân loại chi phí môi trường**

<b>Nhóm chi phí môi trường</b>	<b>Loại chi phí</b>	<b>Danh mục chi phí</b>
Chi phí xử lý chất thải và ô nhiễm	Chi phí trực tiếp	<ul style="list-style-type: none"><li>- Chi phí thu gom rác thải y tế nguy hại</li><li>- Chi phí vận chuyển chất thải y tế đến nơi xử lý</li><li>- Phí thuê đơn vị xử lý chất thải rắn</li><li>- Chi phí xử lý nước thải y tế</li><li>- Chi phí xử lý khí thải từ lò đốt rác</li></ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Phí tiêu hủy hóa chất thải bỏ</li> <li>- Chi phí xử lý vật tư y tế hỏng</li> </ul>
	Chi phí gián tiếp	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí điện năng vận hành hệ thống xử lý nước thải</li> <li>- Chi phí bảo trì hệ thống xử lý rác, nước thải</li> <li>- Chi phí hóa chất sử dụng trong hệ thống xử lý nước</li> <li>- Chi phí khấu hao thiết bị xử lý môi trường</li> </ul>
Chi phí ngăn ngừa ô nhiễm	Chi phí trực tiếp	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí đầu tư hệ thống phân loại rác thải tại nguồn</li> <li>- Mua thùng chứa rác chuyên dụng</li> <li>- Chi phí mua thiết bị sử dụng tiết kiệm năng lượng</li> <li>- Chi phí trang bị hệ thống lọc không khí trong khu vực điều trị</li> </ul>
	Chi phí gián tiếp	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí tổ chức tập huấn phân loại rác cho nhân viên</li> <li>- Chi phí truyền thông nội bộ về tiết kiệm nước, năng lượng</li> <li>- Chi phí xây dựng nội quy, quy trình quản lý chất thải an toàn</li> </ul>
Chi phí khắc phục hậu quả và bồi thường	Chi phí trực tiếp	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí xử lý sự cố tràn hóa chất</li> <li>- Chi phí cải tạo khu vực bị ô nhiễm</li> <li>- Chi phí làm sạch khăn cấp khu vực nhiễm khuẩn</li> </ul>
	Chi phí gián tiếp	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí thuê tư vấn pháp lý xử lý sự cố môi trường</li> <li>- Phí chi trả bồi thường thiệt hại cho bên ngoài</li> </ul>

		- Chi phí giám định độc lập thiệt hại môi trường
Chi phí quản lý và tuân thủ môi trường	Chi phí trực tiếp	- Chi phí lập báo cáo giám sát môi trường định kỳ - Phí xin cấp giấy phép xả thải, vận hành hệ thống xử lý - Phí đánh giá tác động môi trường (ĐTM) - Chi phí thuê kiểm định chất lượng môi trường
	Chi phí gián tiếp	- Chi phí vận hành hệ thống ISO 14001 - Chi phí đào tạo cán bộ phụ trách môi trường theo yêu cầu ISO - Phí mua bảo hiểm rủi ro môi trường hàng năm - Chi phí tham gia chương trình môi trường, hội thảo, tập huấn ngoài bệnh viện

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Việc phân loại chi phí môi trường tại bệnh viện thành bốn nhóm chi phí đồng thời phân chia thành chi phí trực tiếp và gián tiếp, có ý nghĩa thiết thực đối với công tác quản lý chi phí môi trường.

Trước hết, cách phân loại này giúp bệnh viện kiểm soát chi phí môi trường một cách hiệu quả

Thứ hai, việc phân chia chi phí thành trực tiếp và gián tiếp tạo cơ sở để phân bổ chi phí đúng đối tượng sử dụng

Thứ ba, phân loại chi phí môi trường cụ thể theo từng nhóm giúp bệnh viện xây dựng dự toán ngân sách môi trường sát với thực tế phát sinh, đồng thời hỗ trợ kiểm soát chi phí theo đúng kế hoạch, đảm bảo sử dụng kinh phí môi trường tiết kiệm và hiệu quả.

Thứ tư, cách phân loại này tạo điều kiện thuận lợi cho việc lập báo cáo môi trường, báo cáo phát triển bền vững theo yêu cầu của cơ quan quản lý nhà nước hoặc các tiêu chuẩn quốc tế như ISO 14001, GRI,

Thứ năm, theo dõi biến động của từng nhóm chi phí theo thời gian còn giúp bệnh viện đánh giá hiệu quả công tác quản lý môi trường

### **3.3.2. Giải pháp xây dựng định mức và lập dự toán chi phí môi trường**

#### ***Xây dựng định mức CPMT***

Tác giả đề xuất phù hợp là sử dụng kết hợp ba phương pháp:

- Thống kê kinh nghiệm: cho phép khai thác các số liệu chi phí thực tế từ các kỳ trước để xác lập mức chuẩn ban đầu,
- Định mức lượng – đơn giá: giúp tách bạch từng yếu tố chi phí như vật tư, nhân công, dịch vụ thuê ngoài, đảm bảo tính minh bạch và thuận lợi khi thẩm định
- Phương pháp điều chỉnh: cho phép hiệu chỉnh các mức chi phí theo thay đổi thực tế về quy mô nhiệm vụ, công nghệ xử lý hoặc điều kiện vận hành.

Cách triển khai cụ thể tác giả đề xuất với bốn nhóm chi phí môi trường như sau:

Định mức chi phí ngăn ngừa ô nhiễm

Định mức chi phí xử lý chất thải và ô nhiễm

Định mức chi phí khắc phục hậu quả môi trường

Định mức chi phí quản lý và tuân thủ môi trường

#### ***Lập dự toán CPMT***

Để triển khai hiệu quả, tác giả đề xuất quy trình lập dự toán CPMT cho bệnh viện theo 4 bước như sau:

Bước 1: Xác định các khoản mục chi phí môi trường cần dự toán theo 4 nhóm chi phí.

Bước 2: Xây dựng định mức CPMT: Việc xây dựng định mức có thể thực hiện theo các phương pháp phù hợp với điều kiện bệnh viện

Bước 3: Dự báo khối lượng hoạt động môi trường: Căn cứ vào kế hoạch chuyên môn (số giường bệnh, số lượt bệnh nhân khám – điều trị nội trú, lượng nước sử dụng...), bệnh viện dự báo được khối lượng chất thải phát sinh, khối lượng nước thải cần xử lý, tần suất vận hành thiết bị môi trường... Đây là căn cứ để nhân với định mức đã xây dựng nhằm lập dự toán chi tiết.

Bước 4: Lập bảng tổng hợp dự toán CPMT: Dự toán được tổng hợp thành bảng, phân chia rõ các khoản theo nhóm chi phí (vật tư, nhân công, thuê ngoài, bảo trì...) và nguồn chi (chi thường xuyên từ ngân sách, nguồn thu dịch vụ, viện trợ...). Dự toán cần phù hợp với quy định quản lý tài chính SNCL, có thể tích hợp vào dự toán chi hoạt động chuyên môn hoặc tách riêng trong kế hoạch chi thường xuyên về môi trường – y tế dự phòng.

### 3.3.3. Giải pháp xác định chi phí môi trường

#### *Phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (Activity-Based Costing – ABC)*

Tác giả đề xuất điều chỉnh phương pháp ABC theo hướng đơn giản hóa và chọn lọc, tập trung vào các hoạt động phát sinh chi phí môi trường lớn và có dữ liệu theo dõi tương đối rõ ràng như xử lý rác thải y tế, vận hành hệ thống nước nóng, tiêu thụ điện nước tại các khoa phòng.

Các bước thực hiện ABC trong bệnh viện để xác định chi phí môi trường

*Bước 1:* Xác định các hoạt động chính có liên quan đến môi trường

*Bước 2:* Phân loại chi phí gián tiếp liên quan đến môi trường

*Bước 3:* Xác định các “yếu tố gây chi phí”

*Bước 4:* Tính toán chi phí cho từng hoạt động

*Bước 5:* Phân bổ chi phí hoạt động đến sản phẩm hoặc dịch vụ y tế

Bước cuối cùng là gán chi phí từ hoạt động đến từng đơn vị chức năng ví dụ: Một ca phẫu thuật nội soi; Một lượt giặt ủi 100 tấm ga trải giường; Một bệnh nhân điều trị nội trú.... Điều này cho phép tính chi phí môi trường đơn vị cho từng loại dịch vụ y tế.

#### *Phương pháp Đánh giá vòng đời (LCA)*

Tác giả đề xuất điều chỉnh phương pháp LCA theo hướng đơn giản hóa và rút gọn, tập trung vào so sánh vòng đời của các lựa chọn kỹ thuật trong bệnh viện có ảnh hưởng rõ rệt đến môi trường và chi phí vận hành, thay vì thực hiện đánh giá vòng đời đầy đủ cho toàn bộ hoạt động. Cách tiếp cận này cho phép bệnh viện xác định chi phí môi trường phát sinh chủ yếu trong các giai đoạn tiêu tốn năng lượng, tài nguyên hoặc tạo ra phát thải lớn như giai đoạn sử dụng và thải bỏ.

Quá trình sử dụng LCA trong lĩnh vực y tế được chia thành các bước khoa học: (i) xác định phạm vi nghiên cứu và đơn vị chức năng, (ii) lập kiểm kê vòng đời (LCI) về các đầu vào - đầu ra của quy trình y tế, (iii) tiến hành đánh giá tác động vòng đời (LCIA) để chuyển hóa các dữ liệu thu thập được thành chỉ số tác động môi trường định lượng, và (iv) diễn giải kết quả nhằm đưa ra khuyến nghị cải thiện. Trong bối cảnh ngành y tế Việt Nam đang đẩy mạnh

phát triển bền vững, LCA cung cấp một công cụ để chuyển đổi tác động môi trường thành các chỉ tiêu kinh tế cụ thể, từ đó tính toán được chi phí môi trường nội hàm trong mỗi dịch vụ y tế cung cấp.

### ***Phương pháp xác định chi phí môi trường theo dòng vật liệu (MFCA)***

Trước hết, các bệnh viện cần xây dựng sơ đồ dòng vật liệu gắn với quy trình hoạt động chuyên môn. Tiếp theo, các bệnh viện cần thực hiện cân bằng vật liệu nhằm xác định lượng vật tư, hóa chất và năng lượng bị thất thoát trong quá trình hoạt động. Trên cơ sở kết quả cân bằng vật liệu, chi phí môi trường theo MFCA được xác định gồm hai bộ phận: (i) chi phí của phần vật liệu không tạo ra giá trị (bao gồm chi phí vật tư, hóa chất, nước, năng lượng bị thất thoát); và (ii) chi phí xử lý chất thải và kiểm soát môi trường (chi phí thu gom, vận chuyển, xử lý chất thải, vận hành hệ thống xử lý nước thải, quan trắc môi trường). Việc xác định đồng thời hai bộ phận chi phí này giúp phản ánh đầy đủ hơn bản chất của chi phí môi trường, thay vì chỉ tập trung vào chi phí xử lý như hiện nay.

### **3.3.4. Giải pháp phân tích và cung cấp thông tin chi phí môi trường**

#### *- Về phân tích thông tin CPMT*

Dựa trên khung phân tích của Pasqualini Blass và cộng sự (2016), việc phân tích chi phí môi trường (CPMT) tại bệnh viện công lập cần hướng tới ba mục tiêu chính: (i), đánh giá hiệu quả sử dụng tài nguyên như năng lượng, nước và vật tư y tế trong mối tương quan với quy mô hoạt động của bệnh viện; (ii), kiểm soát mức độ phát sinh chất thải và chi phí xử lý nhằm đảm bảo tuân thủ quy định môi trường và tối ưu chi phí; (iii), xác định tiềm năng tiết kiệm chi phí cũng như giảm thiểu tác động tiêu cực đến môi trường thông qua các biện pháp cải tiến kỹ thuật, tái chế và sử dụng hiệu quả tài nguyên. Tác giả đề xuất các chỉ số như sau:

**Bảng 3.2 : Đề xuất chỉ số hiệu suất môi trường trong bệnh viện**

<b>Nhóm chỉ số</b>	<b>Chỉ số cụ thể</b>	<b>Công thức/Đơn vị</b>	<b>Ý nghĩa quản trị</b>
<b>Năng lượng</b>	Tổng tiêu thụ điện	kWh/tháng	Theo dõi mức tiêu thụ tổng thể
	Chi phí điện/nhiên liệu	VNĐ/tháng	Kiểm soát chi phí năng lượng
	Hiệu quả sử dụng năng lượng	Tổng CP điện / Tổng lượt KCB	Đánh giá hiệu quả theo quy mô hoạt động
	Tỷ lệ năng lượng tái tạo	%	Đánh giá mức độ chuyển đổi xanh
<b>Nước</b>	Lượng nước tiêu thụ	m <sup>3</sup> /tháng	Kiểm soát sử dụng tài nguyên nước
	Chi phí nước và xử lý nước thải	VNĐ/tháng	Đánh giá chi phí môi trường liên quan

	Tỷ lệ nước tái sử dụng	%	Đánh giá khả năng tuần hoàn
<b>Chất thải</b>	Tổng lượng chất thải	kg/tháng	Kiểm soát phát sinh chất thải
	Khối lượng CTYT/ngày hoặc/lượt khám	kg/lượt KCB	Đánh giá cường độ phát sinh
	Chi phí xử lý chất thải	VNĐ/tháng	Kiểm soát chi phí xử lý
	CP xử lý CT bình quân	CP xử lý / số giường	So sánh giữa khoa/phòng
<b>Phát thải</b>	Lượng CO <sub>2</sub> phát thải	tấn/năm	Đánh giá tác động môi trường
	CO <sub>2</sub> trên diện tích sàn	tấn/m <sup>2</sup>	So sánh hiệu quả không gian
	Khí thải độc hại (NO <sub>x</sub> , SO <sub>x</sub> )	mg/m <sup>3</sup>	Kiểm soát tuân thủ
<b>Tuân thủ môi trường</b>	Số lần vi phạm/phạt	lần/năm	Đánh giá rủi ro pháp lý
	Chi phí tuân thủ MT	VNĐ	Đánh giá chi phí tuân thủ
<b>Đầu tư môi trường</b>	Tổng đầu tư công nghệ xanh	VNĐ	Định hướng chiến lược
	Tỷ lệ ngân sách môi trường	%	Mức độ ưu tiên MT
	ROI đầu tư môi trường	%	Hiệu quả đầu tư
<b>Hiệu quả tổng hợp</b>	Tỷ trọng CPMT	CPMT / Tổng CP	Vai trò CPMT
	Tỷ lệ giảm CPMT	(CPMT t-1 – t)/t-1	Đánh giá cải tiến

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

- Về cung cấp thông tin chi phí môi trường

#### 1. Cung cấp thông tin CPMT trên các báo cáo công khai ra bên ngoài

Đối với các báo cáo công khai, thông tin CPMT của bệnh viện cần được trình bày một cách minh bạch, đầy đủ và tuân thủ các quy định pháp luật, tiêu chuẩn ngành cũng như thông lệ quốc tế, nhằm đáp ứng yêu cầu của các bên liên quan bên ngoài như cơ quan quản lý nhà nước, nhà đầu tư, tổ chức tài trợ, khách hàng và cộng đồng.

#### 2. Cung cấp thông tin CPMT trên các báo cáo nội bộ

Bên cạnh các báo cáo công khai, bệnh viện cần xây dựng hệ thống Báo cáo ECMA phục vụ riêng cho quản trị nội bộ, nhằm cung cấp thông tin kịp thời và chi tiết giúp lãnh đạo đưa ra quyết định, kiểm soát chi phí và tối ưu hóa nguồn lực. Thông tin CPMT nội bộ cần bao gồm cả thước đo tài chính và thước đo hiện vật

Ngoài ra, nên có báo cáo tổng hợp CPMT định kỳ (tháng, quý) cho Ban Giám đốc, trình bày số liệu so sánh với kế hoạch và các chỉ tiêu mục tiêu, kèm phân tích nguyên nhân và khuyến nghị giải pháp.

**Bảng 3. 3: Đề xuất mẫu Báo cáo chi phí dòng vật liệu trong bệnh viện**

STT	Khoản mục	Đơn vị	Định mức	Thực tế	Chênh lệch	% chênh lệch	Chi phí định mức (VNĐ)	Chi phí thực tế (VNĐ)	Chênh lệch chi phí	Ghi chú
<b>A</b>	<b>ĐẦU VÀO</b>									
1	Vật tư y tế tiêu hao	kg								
2	Hóa chất xử lý	lít								
3	Nước sử dụng	m <sup>3</sup>								
4	Điện năng	kWh								
<b>B</b>	<b>ĐẦU RA SẢN PHẨM (dịch vụ y tế)</b>									
5	Lượt khám/chữa bệnh	lượt								
<b>C</b>	<b>ĐẦU RA KHÔNG PHẢI SẢN PHẨM (CHẤT THẢI)</b>									
6	Chất thải y tế nguy hại	kg								
7	Chất thải thông thường	kg								
8	Nước thải	m <sup>3</sup>								
<b>D</b>	<b>CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG</b>									
9	CP xử lý chất thải									
10	CP quan trắc môi trường									
11	CP vận hành hệ thống XLNT									

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

### **3.4. CÁC KHUYẾN NGHỊ ĐỂ THỰC HIỆN GIẢI PHÁP**

#### **3.4.1. Khuyến nghị với các cơ quan quản lý Nhà nước**

Thứ nhất, Bộ Y tế cần cân nhắc phương án tái lồng ghép các nội dung đánh giá liên quan đến môi trường vào một hình thức giám sát mềm, như phụ lục tự đánh giá, tiêu chí kiểm tra chuyên đề hoặc báo cáo định kỳ.

Thứ hai, Bộ Y tế và Sở Y tế các địa phương cần xây dựng và ban hành bộ hướng dẫn chuẩn hóa về kế toán quản trị chi phí môi trường trong đơn vị y tế công lập.

Thứ ba, Bộ Y tế có thể phối hợp với Bộ Tài chính ban hành cơ chế tài chính khuyến khích các bệnh viện áp dụng ECMA.

Thứ tư, để tạo hiệu ứng lan tỏa trong toàn hệ thống, cần triển khai các mô hình điểm áp dụng ECMA hoặc lồng ghép chi phí môi trường trong báo cáo nội bộ tại một số bệnh viện lớn, có năng lực chuyên môn cao, hệ thống thông tin hiện đại và cam kết về phát triển bền vững. Thông qua việc tổ chức hội thảo, chia sẻ mô hình thực tiễn tốt, các đơn vị khác có thể học tập và mô phỏng theo.

#### **3.4.2. Khuyến nghị với các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam**

Cần thiết lập chương trình đào tạo chuyên sâu, ngắn hạn dành riêng cho giám đốc bệnh viện, phó giám đốc phụ trách tài chính và các trưởng phòng kế toán về vai trò, lợi ích và phương pháp triển khai ECMA gắn với mục tiêu quản lý hiệu quả ngân sách và nâng cao trách nhiệm giải trình công.

Các bệnh viện cần chủ động phối hợp với cơ sở đào tạo, các chuyên gia hoặc tổ chức chuyên môn để tổ chức lớp học nội bộ, lớp chia sẻ kinh nghiệm hoặc đưa cán bộ tham gia các khóa bồi dưỡng ngoài đơn vị về kế toán môi trường.

Các bệnh viện cần chủ động đề xuất với nhà cung cấp phần mềm để bổ sung mã chi phí môi trường, tạo lập hệ thống theo dõi chi phí theo loại chi (trực tiếp – gián tiếp), theo đơn vị (khoa/phòng) và theo thời kỳ. Đồng thời, cần xây dựng quy trình phối hợp giữa các bộ phận như kiểm soát nhiễm khuẩn, hành chính – quản trị, kỹ thuật, vật tư,... và kế toán trong việc chia sẻ dữ liệu, đối chiếu chứng từ và xác nhận chi phí liên quan đến môi trường.

Với những bệnh viện có quy mô nhỏ thì ECMA có thể được triển khai ở mức đơn giản ban đầu. Với bệnh viện tự chủ tài chính, ECMA cần trở thành một phần trong chiến lược kiểm soát chi phí và nâng cao hiệu quả sử dụng ngân sách công, nhằm bảo đảm phát triển bền vững cả về tài chính và môi trường.

### **3.5. NHỮNG ĐÓNG GÓP KHOA HỌC, HẠN CHẾ CỦA LUẬN ÁN VÀ HƯỚNG NGHIÊN CỨU TIẾP THEO**

#### **3.5.1. Những đóng góp khoa học của luận án**

- Đóng góp về mặt lý thuyết

*Thứ nhất*, luận án bổ sung góc nhìn mới về sự điều chỉnh cần thiết khi chuyển hóa lý thuyết ECMA từ khu vực doanh nghiệp sang khu vực công lập nơi có đặc thù về cơ chế tài chính công, mục tiêu hoạt động và yêu cầu trách nhiệm giải trình.

*Thứ hai*, Kết quả thực nghiệm từ mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA tại các bệnh viện không chỉ củng cố mà còn mở rộng các lý thuyết nền tảng như lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên trong bối cảnh của đơn vị sự nghiệp công lập.

*Thứ ba*, luận án nghiên cứu làm rõ mối liên hệ giữa ECMA và mục tiêu phát triển bền vững, chuyển đổi xanh trong bệnh viện.

- Đóng góp về mặt thực tiễn

*Thứ nhất*, giúp các bệnh viện có cơ sở thực tiễn để tổ chức nhận diện và theo dõi chi phí môi trường một cách đầy đủ và có hệ thống hơn.

*Thứ hai*, Các giải pháp được xây dựng trên cơ sở phân tích thực trạng tại các bệnh viện ở Miền Bắc Việt Nam, do đó có tính khả thi và khả năng áp dụng trong thực tiễn.

*Thứ ba*, luận án đã cung cấp các luận cứ thực tiễn nhằm nâng cao nhận thức của đội ngũ quản lý bệnh viện về vai trò của kế toán quản trị chi phí môi trường như một công cụ quản lý quan trọng trong điều kiện tự chủ tài chính và yêu cầu phát triển bền vững.

*Thứ tư*, kết quả nghiên cứu của luận án có thể được sử dụng làm tài liệu tham khảo cho các cơ quan quản lý nhà nước, các đơn vị y tế và cơ sở đào tạo trong quá trình xây dựng và hoàn thiện các hướng dẫn về quản lý chi phí môi trường và kế toán quản trị trong lĩnh vực y tế, góp phần lồng ghép yếu tố môi trường vào quản trị tài chính bệnh viện.

#### **3.5.2. Hạn chế của luận án**

Thứ nhất, do điều kiện về thời gian và địa lý nên tác giả mới nghiên cứu được các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng ECMA tại các bệnh viện công lập ở Miền Bắc Việt Nam mà chưa nghiên cứu được toàn ngành trên diện rộng toàn quốc. Vì vậy, tính khái quát của nghiên cứu có thể tốt hơn nữa nếu đề tài mở rộng mẫu điều tra.

Thứ hai, mô hình nghiên cứu giải thích được 53,3% sự biến thiên phụ thuộc, 46,7% còn lại được giải thích bởi phần dư do các biến độc lập ngoài mô hình và sai số ngẫu nhiên nên ngoài các nhân tố đã được tác giả khảo sát trong mô hình nghiên cứu thì vẫn còn nhiều các nhân tố khác có thể ảnh hưởng tới việc áp dụng ECMA mà tác giả chưa đề cập đến

### **3.5.3. Hướng nghiên cứu tiếp theo**

Xuất phát từ hạn chế của luận án, tác giả đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo như sau:

- Mở rộng mẫu nghiên cứu tại các bệnh viện khác để tăng tính đại diện cho tổng thể
- Bổ sung các nhân tố ảnh hưởng khác đến việc áp dụng ECMA tại các bệnh viện.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 3**

Tác giả đề xuất bốn nhóm giải pháp nhằm hoàn thiện ECMA tại các bệnh viện công lập ở MB VN: Hoàn thiện nhận diện và phân loại CPMT; Hoàn thiện xây dựng định mức và lập dự toán CPMT; Hoàn thiện xác định CPMT và hoàn thiện việc phân tích và công bố thông tin CPMT.

Cùng với đó, căn cứ vào kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng ECMA, tác giả đã đề xuất một số khuyến nghị đối với cơ quan nhà nước, các bệnh viện ở MB VN nhằm thúc đẩy khả năng áp dụng ECMA trong quá trình hoạt động hướng tới phát triển bền vững.

Cuối cùng tác giả tóm lược lại những đóng góp chính của luận án về mặt lý thuyết và khoa học cũng như các hạn chế của đề tài về mẫu nghiên cứu và các nhân tố cũng như các nội dung thuộc phạm vi ECMA. Qua đó xác định hướng nghiên cứu tiếp theo là: Mở rộng mẫu nghiên cứu tại các bệnh viện ở những khu vực khác để tăng tính đại diện cho tổng thể, bổ sung các nhân tố ảnh hưởng khác đến việc áp dụng ECMA tại các bệnh viện.

## **KẾT LUẬN**

Nghiên cứu đã cung cấp nền tảng lý luận về kế toán quản trị chi phí môi trường tại các đơn vị trên phương diện tiếp cận theo bốn nội dung chính: Nhận diện và phân loại CPMT; Xây dựng định mức và lập dự toán CPMT; Xác định CPMT; Phân tích và cung cấp thông tin CPMT phục vụ cho quá trình ra quyết định quản lý. Đồng thời, nghiên cứu cũng vận dụng các lý thuyết nền nhằm xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng CPMT trong các bệnh viện.

Từ việc đánh giá thực trạng và xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng CPMT trong các bệnh viện khu vực miền Bắc, tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện hệ thống CPMT theo định hướng phát triển ngành y tế bền vững và thân thiện với môi trường đến năm 2050. Các giải pháp tập trung vào bốn nhóm chính

Bên cạnh đó, dựa trên các kết quả nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng, tác giả đưa ra một số khuyến nghị đối với các cơ quan quản lý nhà nước, tổ chức nghề nghiệp, cơ sở đào tạo chuyên ngành kế toán – quản trị và các bệnh viện, nhằm thúc đẩy việc triển khai CPMT một cách rộng rãi và hiệu quả, hướng tới mục tiêu phát triển bền vững toàn ngành y tế.

Trên cơ sở những đóng góp lý luận và thực tiễn của nghiên cứu, tác giả định hướng mở rộng phạm vi nghiên cứu trong tương lai sang các loại hình bệnh viện khác như bệnh viện tư nhân, bệnh viện chuyên khoa hoặc các đơn vị y tế tuyến dưới để tăng tính đại diện cho tổng thể. Đồng thời, bổ sung thêm các nhân tố mới ảnh hưởng đến việc áp dụng CPMT, qua đó góp phần khắc phục những hạn chế của nghiên cứu hiện tại và hoàn thiện hơn khung lý thuyết về CPMT trong ngành y tế Việt Nam.

## **DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN CỦA TÁC GIẢ**

1. Nguyễn Thị Minh Hằng (2024), *Nghiên cứu về Kế toán môi trường và triển vọng phát triển cho Việt Nam*, Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán, số 261 (Tháng 04/2024), pp 51-65, ISSN 1859-4093
2. Nguyễn Thị Minh Hằng (2025), *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường tại các bệnh viện công lập*, Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán, Số 296 (Tháng 9/2025), pp 31-34, ISSN 1859-4093
3. Nguyễn Thị Minh Hằng, Nguyễn Thị Hồng Ngọc (2025), *Factor influencing the application of enviromental cost management accounting in hospital*, For the promotion of sustainable development in the private sector, Tháng 11/2025, pp 1663 – 1673, ISSN 978-604-79-5249-6