

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THỨC ĂN CHĂN NUÔI VIỆT NAM

FACTORS AFFECTING THE APPLICATION OF ENVIRONMENTAL COST MANAGEMENT ACCOUNTING IN VIET NAM FEEDSTUFF PRODUCTION ENTERPRISES

Trần Thị Quỳnh Giang, Trần Thị Ngọc Hà

Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế - Kỹ thuật Công nghiệp

Đến Tòa soạn ngày 20/04/2021, chấp nhận đăng ngày 07/05/2021

- Tóm tắt:** Để xác định các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường (ECMA) trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi Việt Nam là một thách thức. Các nhà quản lý mong muốn được cung cấp các thông tin về chi phí môi trường một cách đầy đủ, chính xác để có thể đưa ra những quyết định đúng đắn, tránh được những thiệt hại xảy ra cho doanh nghiệp. Từ đó, nhóm tác giả xây dựng mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng ECMA trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi Việt Nam, bao gồm: nhận thức của nhà quản lý; cân nhắc giữa lợi ích - chi phí; trình độ kỹ thuật của nhân viên kế toán; áp lực từ các bên liên quan. Thông qua kết quả nghiên cứu, nhóm tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hỗ trợ doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi Việt Nam đạt hiệu quả cao trong hoạt động, ra quyết định thông qua xem xét việc áp dụng ECMA, cũng như xem xét đến các nhân tố tác động đến việc áp dụng ECMA.
- Từ khóa:** Kế toán quản trị, kế toán quản trị chi phí môi trường, doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi.
- Abstract:** It is quite difficult to determine the factors affecting the application of environmental cost management accounting (ECMA) in Vietnamese feedstuff production enterprises. Managers want to be provided with sufficient and accurate information on environmental costs to be able to make the right decisions, to avoid damage to the business. From there, the authors build a model of factors affecting ECMA application in Vietnamese feedstuff production enterprises, including: awareness about ECMA of management; Balance between benefits and costs; Technical qualifications of accountants; Pressure from stakeholders. Through the research results, the authors propose a number of solutions to support Vietnamese feedstuff production enterprises to achieve high efficiency in operations, make decisions through the review of the application of ECMA, also consider factors influencing the adoption of ECMA.
- Keywords:** Management accounting, environmental cost management accounting, feedstuff production enterprises.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Đối với nước ta, ngành chăn nuôi là một trong những lĩnh vực kinh tế quan trọng trong ngành nông nghiệp. Ngày nay, ngành chăn nuôi Việt Nam đang ngày càng có những chuyển biến mạnh mẽ về khoa học và công nghệ. Với xu hướng công nghiệp hóa ngành chăn nuôi, nhu cầu về thức ăn tổng hợp trong chăn nuôi gia súc, gia cầm ngày càng tăng, thức ăn được coi như nguyên liệu cho sản xuất công nghiệp, là điều tất yếu trong lĩnh vực sản xuất thức ăn chăn nuôi. Tuy nhiên, hoạt động phát triển của các nhà máy sản xuất thức ăn chăn nuôi là một trong những tác động lớn đến môi trường. Nhận thức được tầm quan trọng của việc gắn kết môi trường với hoạt động kinh doanh cũng như vai trò của kế toán đối với các vấn đề về quản trị chi phí môi trường phát sinh trong các doanh nghiệp, đặc biệt có sự khác biệt giữa các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi so với các doanh nghiệp khác đối với vấn đề môi trường. Việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi sẽ là một trong những hướng mới giúp các nhà quản lý đưa ra các quyết định đúng đắn cho hướng phát triển của doanh nghiệp (DN) mình.

2. CƠ SỞ LÝ THUYẾT

2.1. Kế toán quản trị chi phí môi trường

Theo USEPA, 1995, kế toán quản trị môi trường trong doanh nghiệp là quá trình nhận dạng, thu thập và phân tích các thông tin cơ bản về môi trường dùng trong nội bộ đơn vị.

Theo UNDSO 2001, kế toán quản trị môi trường là việc nhận dạng, thu thập, phân tích và sử dụng 2 loại thông tin cho việc ra quyết định nội bộ: thông tin vật chất về việc sử dụng, luân chuyển và thải bỏ năng lượng, nước và nguyên vật liệu (bao gồm chất thải) và thông

tin tiền tệ về các chi phí, lợi nhuận và tiết kiệm liên quan đến môi trường.

Còn theo IFAC 2005, kế toán quản trị môi trường là quá trình quản lý hoạt động kinh tế và môi trường thông qua việc triển khai và thực hiện hệ thống kế toán phù hợp với các vấn đề môi trường. Kế toán quản trị môi trường thường đặc biệt liên quan đến chi phí theo chu kỳ sống, kế toán chi phí toàn bộ và đánh giá lợi ích và hiệu quả và lập kế hoạch chiến lược cho quản lý môi trường.

Các khái niệm trên thể hiện các cách nhìn khác nhau của mỗi tác giả về kế toán quản trị môi trường. Tuy nhiên, các khái niệm trên không hề mâu thuẫn nhau mà đều có tính thống nhất cao khi cho rằng kế toán quản trị môi trường là quá trình thu nhận, xử lý, cung cấp thông tin môi trường phục vụ cho công tác quản lý nội bộ.

Kế toán quản trị chi phí môi trường là một bộ phận của kế toán quản trị môi trường, nhằm cung cấp thông tin phục vụ cho việc kiểm soát chi phí môi trường và ra quyết định quản lý.

2.2. Các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường

Sự hỗ trợ mạnh mẽ của nhà quản lý có vai trò quan trọng trong việc quyết định có áp dụng ECMA trong doanh nghiệp. Việc áp dụng ECMA sẽ thay đổi một số các biện pháp quan trọng mà các nhà quản lý sử dụng cho việc ra quyết định và đánh giá hiệu quả kinh doanh, như vậy các nhà quản lý sẽ bị ảnh hưởng trực tiếp. Mỗi quan hệ tích cực giữa thái độ của nhà quản lý với sự thay đổi sẽ tạo tâm thế sẵn sàng để tổ chức vận hành các công cụ quản trị mới. Nghiên cứu của Chang (2007), Phạm Đức Hiếu và cộng sự (2010), Alkisher (2013) đều chỉ ra rằng nhận thức và thái độ của nhà quản lý có ảnh hưởng thuận chiều tới việc áp dụng ECMA [1] [2] [3]. Vì vậy nghiên cứu đưa ra:

Giả thuyết H1: Nhận thức của các nhà quản lý về ECMA có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam.

Kế toán quản trị chi phí môi trường ngày càng có vai trò quan trọng đối với các DNSX, tuy nhiên không phải lúc nào các DN cũng quan tâm đến. Nguyên nhân là các nhà quản lý cho rằng chi phí môi trường tại đơn vị của họ là không đáng kể. Dù kế toán quản trị môi trường là một phương pháp để đảm bảo cho các doanh nghiệp duy trì trách nhiệm môi trường, việc xem xét đến khía cạnh tài chính cũng là một tâm điểm (Khalid & Dixon, 2012) [4]. Do đó, nghiên cứu đề xuất:

Giả thuyết H2: Cân nhắc chi phí - lợi ích có ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam.

Trình độ nhân viên kế toán là khả năng xử lý, cung cấp thông tin chi phí môi trường cho các nhà quản lý. Để có thể xử lý các kỹ thuật phức tạp, cung cấp thông tin về chi phí môi trường yêu cầu nhân viên kế toán phải có kiến thức, trình độ. Có thể nói, trình độ nhân viên kế toán là một rào cản cho việc áp dụng ECMA trong doanh nghiệp. Do đó, nghiên cứu xác định:

Giả thuyết H3: Trình độ nhân viên kế toán có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam.

Nhiều nghiên cứu cho rằng việc tuân thủ quy định về môi trường tối thiểu hóa chi phí hay áp lực cưỡng chế là yếu tố thúc đẩy các DNSX áp dụng kế toán quản trị môi trường (Khalid & Dixon, 2012), (Wachira, 2014) [4] [5]. Bên cạnh áp lực cưỡng chế từ cơ quan luật pháp và chính phủ, các doanh nghiệp còn chịu áp lực cưỡng chế từ các bên liên quan như người tiêu dùng, cổ đông, tổ chức tín dụng về công bố thông tin chi phí môi trường.

Phạm Đức Hiếu và cộng sự (2010) đã chỉ ra rằng áp lực từ người tiêu dùng có ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán quản trị môi trường [1]. Vì vậy, nghiên cứu cho rằng:

Giả thuyết H4: Áp lực từ các bên liên quan có ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam.

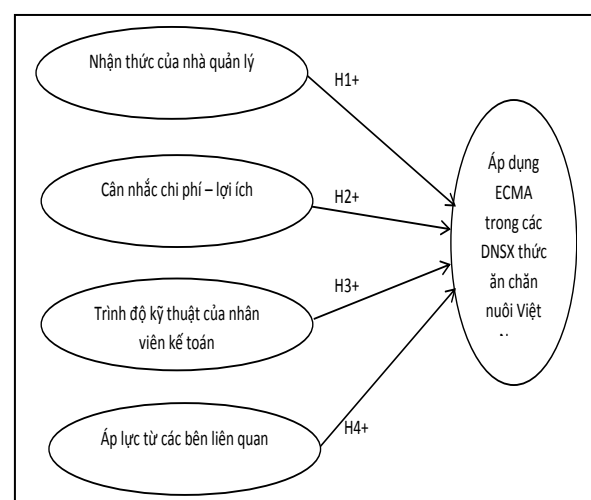
3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1. Xác định mẫu nghiên cứu

Tiến hành khảo sát thực tế, số phiếu khảo sát gửi đi là 171 phiếu cho 57 doanh nghiệp, mỗi doanh nghiệp 3 phiếu, số phiếu nhận về là 138 phiếu. Sau khi làm sạch dữ liệu, loại bỏ những phiếu trả lời không đầy đủ hoặc câu trả lời không phù hợp nghiên cứu chính thức sử dụng 115 phiếu khảo sát (38 doanh nghiệp), phù hợp với yêu cầu đặt ra. Đối tượng khảo sát được xác định gồm nhà quản lý cấp cao, nhà quản lý cấp trung, kế toán trưởng, chuyên viên kế toán quản trị của doanh nghiệp. Đây là những đối tượng am hiểu về chi phí của doanh nghiệp và trực tiếp sử dụng thông tin chi phí.

3.2. Mô hình nghiên cứu

Kế thừa các nghiên cứu trước, mô hình nghiên cứu của tác giả thể hiện qua hình:



Từ mô hình nghiên cứu đề xuất, phương trình hồi quy nghiên cứu có dạng như sau:

$$ECMA_i = \alpha + \beta_1 NTQL_i + \beta_2 CNCPL_i + \beta_3 TĐNV_i + \beta_4 ALCBLQ_i + \epsilon_i$$

Trong đó:

ECMA_i: vận dụng ECMA của DNSX thức ăn chăn nuôi mẫu thứ *i*;

α : Hằng số;

β_i : Hệ số các biến giải thích;

ϵ_i : Phần dư.

Các biến NTQL_i, CNCPL_i, TĐNV_i, ALCBLQ_i lần lượt là các biến nhận thức về ECMA của nhà quản lý, cân nhắc chi phí - lợi ích, trình độ nhân viên kế toán, áp lực từ các bên liên quan thứ *i*.

4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Sau kiểm tra dữ liệu được thu thập, kết quả cho thấy, có 115/138 phiếu khảo sát hợp lệ được sử dụng để phân tích dữ liệu.

Kiểm định chất lượng thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha (bảng 1)

Nhìn vào kết quả các bảng trên cho thấy hệ số Cronbach's Alpha tổng thể của tất cả các nhân tố đều đảm bảo $> 0,6$ là dùng được. Hệ số tương quan biến tổng (Corrected Item -Total) của các biến quan sát thuộc các nhân tố đều đảm bảo $> 0,3$ đủ tiêu chuẩn để giữ lại (bảng 1).

Bảng 1. Kết quả phân tích độ tin cậy các nhóm biến bằng hệ số Cronbach's Alpha

STT	Nhóm biến	Số biến quan sát	Cronbach's Alpha
1	Nhận thức của các nhà quản lý	4	$\alpha = 0.766$
2	Cân nhắc chi phí - lợi ích	2	$\alpha = 0.701$
3	Trình độ nhân viên kế toán	3	$\alpha = 0.794$
4	Áp lực từ các bên liên quan	5	$\alpha = 0.877$

Như vậy, sau khi kiểm định chất lượng của các nhân tố thì các thang đo đều đảm bảo chất lượng. Mô hình nghiên cứu sau khi đánh giá độ tin cậy của thang đo bằng Cronbach's Alpha có 5 nhân tố với 14 biến quan sát độc lập và 6 biến quan sát phụ thuộc.

Phân tích nhân tố khám phá EFA các nhân tố thuộc biến độc lập

Do quy mô mẫu của đề tài nghiên cứu có 115 phiếu khảo sát, nằm trong khoảng từ 100 đến 350 nên nghiên cứu chọn chọn hệ số tải nhân tố là 0.55. Kết quả phân tích EFA được thể hiện như sau:

▪ Đánh giá mức độ thích hợp của EFA

Để đánh giá mức độ thích hợp của mô hình EFA, đề tài sử dụng thước đo KMO. Khi trị số KMO thỏa mãn điều kiện $0,5 \leq KMO \leq 1$, nhân tố khám phá được cho là thích hợp cho dữ liệu thực tế.

Kết quả trị số KMO của nghiên cứu là 0.867 như vậy phân tích yếu tố là thích hợp với dữ liệu thực tế.

▪ Kiểm định tương quan của các biến quan sát trong thước đo:

Kiểm định Barlett được sử dụng để đánh giá các biến quan sát có tương quan với nhau trong một thang đo. Kết quả kiểm định Barlett của đề tài có Sig. là $0.000 < 0.05$, như vậy các biến quan sát có tương quan tuyến tính với nhân tố đại diện.

▪ Kiểm định mức độ giải thích của các biến quan sát đối với nhân tố:

Cột Cumulative trong bảng tổng phương sai được giải thích cho biết trị số phương sai trích là 67.88% (lớn hơn 50%). Điều này có nghĩa là 67.88% thay đổi của các nhân tố được giải thích bởi các biến quan sát. Như vậy sử dụng phương pháp phân tích nhân tố là phù hợp.

Bảng ma trận xoay các nhân tố (Rotated

Component Matric) cho biết các biến đặc trưng đều có hệ số tải nhân tố lớn hơn 0.55 (bảng 2).

Bảng 2. Ma trận nhân tố xoay

	1	2	3	4
NTHUCNQL1				.891
NTHUCNQL2				.643
NTHUCNQL3				.845
NTHUCNQL4				.770
CNHACCPLI1		.693		
CNHACCPLI2		.568		
APLUCBLQ1		.572		
TDOKTNVKT1			.668	
TDOKTNVKT2			.605	
TDOKTNVKT3			.618	
APLUCBLQ2	.851			
APLUCBLQ3	.826			
APLUCBLQ3	.826			
APLUCBLQ4	.563			

Phân tích nhân tố khám phá EFA các nhân tố thuộc biến phụ thuộc

Kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA với KMO bằng 0,761 (thỏa mãn tiêu chuẩn $0,5 \leq KMO \leq 1$) và kiểm định Bartlett's có Sig. = 0,000 < 0,05 nên có thể khẳng định dữ liệu phù hợp để phân tích nhân tố.

Kết quả phân tích cho thấy, tổng phương sai trích cộng dồn các yếu tố là 50.906% > 50%, đáp ứng tiêu chuẩn.

Kết quả phân tích EFA cho các biến phụ thuộc cho thấy, hệ số tải nhân tố của các biến quan sát đều thỏa mãn điều kiện khi phân tích nhân tố là hệ số Factor Loading ≥ 0.55 và số nhân tố

tạo ra khi phân tích nhân tố là 1 nhân tố, không có biên quan sát nào bị loại.

Đánh giá độ tin cậy thang đo các biến sau khi thực hiện EFA

Sau khi thực hiện EFA có 2 biến độc lập có sự thay đổi so với ban đầu. Biến APLUCBLQ1 được xếp chung vào nhân tố cân nhắc chi phí - lợi ích. Như vậy nhân tố áp lực các biên liên quan gồm các biến quan sát APLUCBLQ2, APLUCBLQ3, APLUCBLQ4, APLUCBLQ5; nhân tố cân nhắc chi phí - lợi ích gồm CNHACCPLI1, CNHACCPLI2, CNHACCPLI3, APLUCBLQ1. Vì vậy cần kiểm định chất lượng thang đo đối với 2 nhân tố cân nhắc chi phí - lợi ích và áp lực của các bên liên quan.

Kết quả cho thấy hệ số Cronbach's Alpha của 2 nhân tố mới đều đảm bảo > 0.6, hệ số tương quan biến tổng đều đảm bảo > 0.3. Như vậy, các nhân tố có thể dùng để thực hiện phân tích hồi quy tuyến tính.

Phân tích hồi quy tuyến tính

Để nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định áp dụng ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam, mô hình phân tích hồi quy tổng quát có dạng:

$$ECMA = f(F1, F2, F3, F4)$$

Trong đó: ECMA là biến phụ thuộc; F1, F2, F3, F4 là biến độc lập.

Việc xem xét các nhân tố có ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam được thực hiện bằng phương trình tuyến tính:

$$ECMA = b_0 + b_1F1 + b_2F2 + b_3F3 + b_4F4 + e_i$$

Kết quả phân tích hồi quy với giá trị Sig. của các nhân tố độc lập đều rất nhỏ ($0.000 < 5\%$), cho thấy hệ số hồi quy riêng của từng nhân tố có ý nghĩa trong mô hình, đạt độ tin cậy 95% (bảng 3).

Bảng 3. Hệ số hồi quy

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)				.000	
F_NTNQL	.382	.016	.382	6.523	.000
F_CNCPLI	.313	.021	.313	6.648	.000
F_TDENVKT	.142	.012	.142	2.863	.000
F_ALCBLQ	.325	.019	.325	5.594	.000

Bảng 4. Mức độ giải thích của mô hình

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.782a	.615	.596	.57990	1.563

Từ kết quả kiểm định mức độ phù hợp của mô hình, hệ số $R^2 = 0.596$. Điều này có nghĩa là 59,6% sự biến động của biến phụ thuộc ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam sẽ được giải thích bởi các biến độc lập được chọn đưa vào mô hình nghiên cứu (bảng 4).

5. KẾT LUẬN

Kết quả nghiên cứu cho thấy 4 nhân tố có tác động đến việc áp dụng ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam theo mức độ ảnh hưởng: nhân tố Nhận thức của nhà quản lý (0.382 tỷ lệ 33.13%), nhân tố Cân nhắc chi phí - lợi ích (0.313, tỷ lệ 26.93%), nhân tố Trình độ nhân viên kế toán (0.142, tỷ lệ 12.22%), nhân tố Áp lực các bên liên quan (0.325, tỷ lệ 27.96%). Các biến độc lập quan hệ cùng chiều với biến ECMA.

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu đã gợi mở định hướng của việc vận dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam theo các nội dung sau:

Thứ nhất, nâng cao nhận thức của các nhà

quản lý về tầm quan trọng của ECMA trong DN. DN cần xác định được những thiệt hại môi trường do DN gây ra sẽ trở thành những thiệt hại kinh tế cho chính bản thân DN.

Thứ hai, cần hoàn thiện các chế độ kế toán hiện hành, cần có các văn bản hướng dẫn DN trong việc bóc tách và theo dõi chi phí sản xuất kinh doanh, chưa có các tài khoản cần thiết để hạch toán các khoản chi phí môi trường...

Thứ ba, các DN cần phải tăng cường hoạt động đào tạo để nâng cao kỹ năng, tay nghề về kế toán quản trị chi phí môi trường cho các kế toán viên. Ngoài ra, ban quản lý cần xem trọng công tác kế toán quản trị chi phí môi trường cũng như giá trị số liệu do hệ thống cung cấp. Điều này có tác động đến việc nâng cao nhận thức của người sử dụng hệ thống kế toán quản trị chi phí môi trường trong DN.

Thứ tư, DN cần phải đặt ra các mục tiêu và chính sách chung về môi trường, cam kết tuân thủ các quy định về môi trường và đưa ra các giải pháp quản lý và bảo vệ môi trường.

Hiện nay, việc thực hiện ECMA trong các DN

đã được áp dụng thành công ở nhiều nước trên thế giới và có ý nghĩa quan trọng trong việc thúc đẩy phát triển các hoạt động kinh tế theo hướng nền kinh tế xanh. ECMA trong các DNSX thức ăn chăn nuôi Việt Nam chưa phổ biến một cách rộng rãi. Để đạt được mục tiêu lợi nhuận và phát triển bền vững, hướng tới xây dựng nền kinh tế xanh cần nâng cao nhận

thức của nhà quản lý, sự hỗ trợ của các cơ quan nhà nước và các tổ chức đào tạo có các chính sách khuyến khích, hỗ trợ DN tăng cường thực hiện ECMA, giúp các nhà quản lý kiểm soát được chi phí môi trường và đánh giá hiệu quả hoạt động của môi trường và tài chính của DN cũng như thực hiện trách nhiệm môi trường đối với xã hội.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Phạm Đức Hiếu, “Nghiên cứu giải pháp áp dụng kế toán môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam”, NCKH cấp Bộ, (2010).
- [2] Alkisher, “Factor influencing invironmental management accounting adoption in oil and manufacturing firm in Libya”, Thesis of doctor, Utara Malaysia University, (2013).
- [3] Chang HC, “Environmental management accounting within universities: current state and future potential”, Thesis of doctor, Rmit University, (2007).
- [4] Khalid & Dixon, “Environmental management accounting implementation in environmentally sensitive industries in Malaysia” .6th NZ Management Accounting Conference. University of Canterbury, New Zealand, (2012).
- [5] Wachira, “Factor influencing the adoption of environmental management accounting (EMA) practices among manufacturer firms in Nairobi, Kenya”, thesis of master in school of management and commerce Strathmore university Nairobi, Kenya, (2014)

Thông tin liên hệ: **Trần Thị Quỳnh Giang**

Điện thoại: 0914671983 - Email: ttqgiang@uneti.edu.vn

Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế - Kỹ thuật Công nghiệp.