CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT Ở VÙNG DUYÊN HẢI MIỀN TRUNG VIỆT NAM

FACTORS AFFECTING THE USE OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING AT MANUFACTURING ENTERPRISES IN THE CENTRAL COASTAL REGION OF VIETNAM

Ngày nhận bài: 12/02/2019

Ngày chấp nhận đăng: 21/03/2019

Phan Đức Dũng, Lê Thị Diệu Linh

TÓM TẮT

Doanh nghiệp trong vùng duyên hải miền trung chủ yếu là doanh nghiệp nhỏ và vừa, năng lực cạnh tranh thấp, phần lớn các doanh nghiệp mới tham gia vào một số công đoạn của mạng sản xuất và chuỗi giá trị toàn cầu, chưa có nhiều sản phẩm chủ lực có thương hiệu tầm cỡ quốc gia và quốc tế. Để phát triển bền vững, các doanh nghiệp phải có các cam kết bảo vệ môi trường nhằm xác định chi phí môi trường liên quan đến chuỗi giá trị theo mô hình kế toán chi phí. Dựa vào các lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu trước đây trên thế giới về các nhân tố tác động việc vận dụng EMA trong doanh nghiệp, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu bao gồm 5 nhân tố tác động việc vận dụng EMA trong doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam gồm nhân tố đặc điểm doanh nghiệp, nhân tố chi chí cho việc tổ chức EMA, nhân tố năng lực của kế toán viên, nhân tố nhận thức của nhà quản lý, nhân tố áp lực thể chế. Tác giả áp dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp, kết hợp giữa nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng, quá trình thực hiện nghiên cứu bao gồm hai bước chính: (1) nghiên cứu tổng quát và (2) nghiên cứu chi tiết.

Từ khoá: quản trị, doanh nghiệp, môi trường, kế toán..

ABSTRACT

Enterprises in the central coastal region are mainly small and medium-sized enterprises, with low competitiveness, most of the new businesses participate in some stages of the production network and global value chain, not much key products have national and international brands. For sustainable development, businesses must have environmental protection commitments to determine environmental costs related to the value chain according to the cost accounting model. Based on fundamental theories and previous studies in the world on the factors that impact EMA adoption in enterprises, the author builds an initial research model that includes 5 factors of manipulation EMA in manufacturing enterprises in the central coastal region of Vietnam includes enterprise characteristics, a factor for organizing EMA, capacity factor of accountants, managers' awareness factors, institutional pressure factor. The author applies a mixed research method, combining qualitative research and quantitative research, the process of conducting research consists of two main steps: (1) general research and (2) research details.

Keywords: administration, business, environment, accounting.

1. Giới thiệu

Vùng duyên hải miền Trung gồm 5 tỉnh, thành phố thuộc Vùng kinh tế trọng điểm miền Trung (Thừa Thiên Huế, Đà Nẵng, Quảng Nam, Quảng Ngãi, Bình Định) và 4 tỉnh thuộc vùng duyên hải Nam Trung bộ (Phú Yên, Khánh Hòa, Ninh Thuận và Bình Thuận), với diện tích tự nhiên là 49.409,7 km2, chiếm 14,93% diện tích cả nước. Lãnh thổ của Vùng nằm ven biển, trải dài với 1.430 km bờ biển, hẹp theo chiều ngang, chiều dài gấp nhiều lần chiều rộng. Địa hình của Vùng tương đối đa dạng với nhiều đồng

Phan Đức Dũng, Lê Thị Diệu Linh, Trường Đại học Kinh tế-Luật, Đại học Quốc gia TP.HCM

bằng nhỏ hẹp ven biển, bị chia cắt bởi các dãy núi và nhiều con sông lớn.

Vùng duyên hải miền Trung nhìn ra Biển Đông, nên có ưu thế rất quan trọng về kinh tế biển. Nhìn chung, các địa phương có nguồn tài nguyên khá đa dạng và phong phú với nhiều tiềm năng nổi trội về biển, đảo, vịnh nước sâu, đất, rừng, di sản văn hóa lịch sử… cho phép phát triển kinh tế tổng hợp với các ngành chủ lực như: du lịch, công nghiệp đóng tàu và dịch vụ hàng hải, khai thác và chế biến thủy sản, dịch vụ hậu cần nghề cá. Xây dựng Vùng Duyên hải miền Trung, địa bàn chiến lược trong chiến lược kinh tế biển của nước ta; một địa bàn giàu tiềm năng, nhưng cũng chịu nhiều thiên tai và thách thức trong quá trình phát triển, trở thành Vùng kinh tế phát triển, cửa ngõ phía Đông và là hành lang thương mại quan trọng giữa 2 Vùng kinh tế trọng điểm phía Bắc và phía Nam, cũng như kết nối khu vực tiểu vùng sông Mê Kông mở rộng với khu vực Đông Bắc Á và khu vực Đông Nam Á, đóng góp vào tăng trưởng của toàn Vùng và từng tỉnh trong Vùng. Doanh nghiệp trong vùng duyên hải miền trung chủ yếu là doanh nghiệp nhỏ và vừa, năng lực cạnh tranh thấp. Phần lớn các doanh nghiệp mới tham gia vào một số công đoạn của mạng sản xuất và chuỗi giá trị toàn cầu, chưa có nhiều sản phẩm chủ lực có thương hiệu tầm cỡ quốc gia và quốc tế. Công khai, minh bạch các chủ trương, chính sách, quy hoạch, kế hoạch phát triển kinh tế - xã hội của toàn Vùng và từng địa phương, nhất là các chương trình, dự án, đề án liên kết phát triển ngành, lĩnh vực thông qua cổng thông tin điện tử của từng địa phương, cổng thông tin điện tử chung của toàn Vùng… nhằm thuận lợi hóa việc tiếp cận thông tin pháp lý cho cộng đồng doanh nghiệp trong và ngoài nước, nhất là các doanh nghiệp trong vùng duyên hải miền trung. Khuyến khích các doanh nghiệp, các hiệp hội ngành nghề giữa các địa phương trong Vùng liên kết với nhau nhằm hình thành các doanh nghiệp có quy mô lớn, thương hiệu mạnh, tham gia sâu hơn vào chuỗi cung ứng toàn cầu.

Doanh nghiệp sản xuất trong vùng duyên hải miền trung nói riêng và doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam nói chung muốn kinh doanh phát triển bền vững, có sức cạnh tranh cao cần phải cân bằng được 3 yếu tố là kinh tế, môi trường và trách nhiệm xã hội, hướng đến một nền kinh tế xanh – đảm bảo sự phát triển lâu dài cho thế hệ tương lai bắt đầu từ ý thức bảo vệ môi trường với mục tiêu phát triển bền vững. Để có một nền kinh tế lành mạnh, phát triển bền vững, thì các doanh nghiệp phải có các cam kết và biện pháp để thực hiện các cam kết đó, trong đó có cam kết về môi trường và bảo vệ môi trường nhằm xác định chi phí môi trường liên quan đến chuỗi giá trị bắt đầu từ giai đoạn đầu của chuỗi giá trị như chi phí nghiên cứu và triển khai, chi phí thiết kế, chi phí cung cấp các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất sản phẩm, sau khi sản phẩm hoàn thành sẽ bắt đầu giai đoạn sau của chuỗi giá trị như chi phí tiếp thị, chi phí phân phối và các chi phí liên quan đến dịch vụ khách hàng. Mô hình kế toán chi phí theo chuỗi giá trị dựa trên các thành tựu đột phá trong các lĩnh vực công nghệ thông tin, công nghệ sinh học, công nghệ nano,… với nền tảng là các đột phá của công nghệ số. Xét ở góc độ doanh nghiệp, công tác kế toán môi trường có vai trò vô cùng quan trọng để nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác quản lý môi trường, trong đó, có một công cụ rất hữu hiệu – đó là kế toán quản trị môi trường (Environmental Management Accounting – EMA). Tuy nhiên, cho đến nay, tại Việt Nam, trong lĩnh vực kế toán chưa có quy định, thông tư, chuẩn mực nào hướng dẫn tổ chức, thực hành quản lý tài sản, nợ phải trả, thu nhập và chi phí môi trường. Thực trạng tại các doanh nghiệp Việt Nam cho thấy, chi phí môi trường chưa được phản ánh đúng hoặc không

phản ánh đầy đủ, dẫn đến tình trạng xác định không đúng thu nhập, chi phí, và giá bán của sản phẩm, dịch vụ. Điều này ảnh hưởng gián tiếp đến sức cạnh tranh của doanh nghiệp, ngoài ra chưa hỗ trợ cho nhà quản trị đưa ra quyết định quản trị đúng đắn trên cơ sở đo lường, đánh giá và ghi nhận thành quả hoạt động đạt được trong một tổ chức, vốn phải được thiết lập dựa trên sự phân quyền rõ ràng cho các nhà quản trị, các bộ phận trong một tổ chức phù hợp với trách nhiệm quản lý của họ, nhằm cung cấp thông tin hữu ích giúp các nhà quản trị kiểm soát được hoạt động của các nhà quản trị cấp dưới thông qua trách nhiệm cá nhân về thành quả đạt được của bộ phận hướng tới kế hoạch và mục tiêu chung của tổ chức đã được đặt ra. Hệ thống kế toán trách nhiệm được hình thành, tồn tại và phát triển gắn liền với sự phân cấp, phân quyền quản lý trong tổ chức. Các cấp quản lý khác nhau được trao quyền ra quyết định và phải chịu trách nhiệm trong phạm vi quyền hạn và trách nhiệm mà tổ chức đã trao cho họ.

2. Tổng quan các đề tài nghiên cứu có liên quan

Geoffrey R. Frost và Trevor D. Wilmshurst (2000) nghiên cứu thực nghiệm trên các doanh nghiệp sản xuất có ngành nghề nhạy cảm với môi trường. Theo đó các công ty này sẽ áp dụng quy trình EMA thường xuyên hơn so với các nhóm ngành công nghiệp ít nhạy cảm với môi trường. Các công ty trong ngành công nghiệp nhạy cảm với môi trường thực hiện báo cáo thông tin môi trường, phù hợp với các nghiên cứu trước. Các doanh nghiệp nhạy cảm với môi trường sẽ có tác động lớn hơn vào môi trường, do đó nó sẽ phát sinh chi phí liên quan đến môi trường lớn hơn và nhận thức về chi phí liên quan đến môi trường cao hơn. Các doanh nghiệp này bị các quy định áp đặt do đó có sự khác biệt đáng kể trong công tác kiểm toán môi trường giữa các doanh nghiệp này với các doanh nghiệp không nhạy cảm với môi trường.

Theo Schaltegger, Burritt (2000) lợi ích môi trường bao gồm doanh thu có thêm từ hoạt động môi trường (ví dụ như doanh thu từ việc bán các vật liệu tái chế, về lợi nhuận đóng góp cao hơn từ các sản phẩm "xanh hơn") và giảm chi phí (ví dụ như tiết kiệm chi phí vì vật liệu được sử dụng ít hơn). Quy mô và số lượng lợi ích mang lại so với các dự án đầu tư khác cung cấp một cơ sở định lượng cho nhà quản lý và các cổ đông để đánh giá biện pháp và chiến lược môi trường thích hợp cho tổ chức của họ. Doanh thu môi trường có thể được chia thành các loại trực tiếp và gián tiếp. Doanh thu trực tiếp, ví dụ, bao gồm lợi nhuận từ bán hàng vật liệu tái chế (thị trường mới), tăng doanh số bán hàng (các hiệu ứng số lượng) và giá cao hơn cho sản phẩm bán ra (hiệu ứng giá). Tác động gián tiếp bao gồm lợi ích từ việc nâng cao hình ảnh của doanh nghiệp có trách nhiệm bảo vệ môi trường, tăng sự hài lòng của khách hàng và tinh thần của nhân viên, và việc chuyển giao các bí quyết…

Stephen Brammer và Stephen Pavelin (2008) đã nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng của thông tin môi trường được tiết lộ của các doanh nghiệp. Theo đó, chất lượng của thông tin là dựa vào đặc điểm của công ty và ngành công nghiệp, cụ thể là do quy mô công ty và bản chất của hoạt động kinh doanh của nó. Đặc biệt là có quan hệ đồng biến với các công ty lớn và các công ty có hoạt động liên quan đến các vấn đề môi trường. Tìm thấy mối liên quan giữa tiết lộ thông tin chất lượng cao với tiếp xúc phương tiện truyền thông và hiệu suất môi trường kém. Tuy nhiên, những bằng chứng trong nghiên cứu này cho thấy rằng phương tiện truyền thông và hiệu suất môi trường khác nhau khá nhiều giữa các ngành hơn là giữa các doanh nghiệp.

N. Mokhtar et al (2016) tìm hiểu mối liên hệ giữa đặc điểm của doanh nghiệp với việc vận dụng EMA, nghiên cứu thực nghiệm tại các công ty niêm yết ở Malaysia. Trong công trình nghiên cứu của mình, N. Mokhtar et al (2016) đã nêu lên các giả thuyết, liên quan đến: độ nhạy cảm môi trường của ngành công nghiệp, quy mô công ty, tình trạng sở hữu, hệ thống quản lý môi trường được công nhận, tỷ lệ giám đốc không điều hành. Các công ty dường như chú trọng vào hiệu quả hoạt động chi phí môi trường hơn là đo lường và tích hợp thông tin môi trường. Điều đó chỉ ra rằng, các công ty chú trọng việc tuân thủ các quy định về môi trường hơn là kết hợp thông tin EMA vào quản lý, kiểm soát hoạt động và báo cáo. Thông tin EMA cũng rất hữu ích cho việc báo cáo các chỉ số về kinh tế, xã hội, môi trường trong hướng dẫn của Báo cáo sáng kiến toàn cầu (GRI). Một trong những lý do tại sao nhiều công ty không có định hướng lợi nhuận đối với hoạt động bền vững là vì có nhiều quan ngại về việc đảm bảo tính hợp pháp của chúng. Điều này có thể giải thích lý do tại sao hầu hết các công ty niêm yết tại Malaysia có xu hướng nhấn mạnh vào việc đáp ứng yêu cầu quy định vì sẽ giúp họ tìm kiếm sự hợp pháp để đảm bảo sự tồn tại của công ty và để tiếp tục kinh doanh. Ngoài chi phí pháp lý, mất lòng tin của cộng đồng là kết quả tiêu cực có thể là một mối đe dọa đáng kể cho sự tồn tại của công ty. Cho đến khi có sự tồn tại của hệ thống kế toán quản trị thì bắt đầu mới quan tâm đến việc hướng dẫn kiến thức liên quan đến kế toán quản trị môi trường.

Điều này cũng có thể giải thích lý do tại sao nhiều công ty thực hiện EMA như các dự án thử nghiệm, cách ly chúng khỏi thực hành kế toán hiện hành. Mối quan hệ thấp giữa áp lực thể chế và tính chuyên nghiệp liên quan đến các vấn đề môi trường.

Jalaludin et al (2011) nghiên cứu mối quan hệ giữa áp lực thể chế và việc vận dụng EMA trong các doanh nghiệp sản xuất ở Malaysia. Các tác giả khảo sát 74 kế toán từ các công ty sản xuất ở Malaysia. Phân tích hồi quy được sử dụng để kiểm tra áp lực thể chế (đồng đẳng cưỡng ép, áp lực quy chuẩn và các quy trình bắt chước) so với mức chấp nhận EMA. Các phát hiện của nghiên cứu này cho thấy một số ảnh hưởng của áp lực thể chế đối với việc thông qua EMA. Kết quả nghiên cứu còn cho thấy, các kế toán đồng ý rằng công việc của họ được quyết định bởi trình độ học vấn của họ.

Kết quả Jamil et al (2015) tương đối giống Chang (2007), rào cản thực hiện EMA gồm rào cản thái độ, tài chính, thông tin, thể chế, quản lý. Trong đó, áp lực thể chế là rào cản chính, ảnh hưởng đáng kể đến hoạt động EMA tại các doanh nghiệp sản xuất vừa và nhỏ. Nếu không có áp lực từ chính phủ, trong đó có việc thiếu các hướng dẫn thực hiện EMA, các tổ chức sẽ có ít khả năng áp dụng EMA. Bên cạnh đó, thiếu kiến thức về môi trường và các kỹ năng cũng hạn chế việc thực hiện EMA. Trong đó, rào cản tài chính cũng là rào cản lớn ngăn cản các doanh nghiệp sản xuất vừa và nhỏ thực hiện EMA, cơ quan thuế nên có chính sách ưu đãi thuế để kích thích các doanh nghiệp thực hiện EMA.

Kết quả nghiên cứu của Mohd Sobre Ismail et. al (2014) cho thấy các tổ chức Malaysia được chứng nhận ISO 14001 đã thực hiện EMA ở mức độ cao và đa phần các doanh nghiệp thực hiện EMA là các doanh nghiệp đã có chứng nhận ISO 14001. Các hoạt động EMA trong các tổ chức được chứng nhận ISO 14001 của Malaysia cũng đã phản ánh một phần về trách nhiệm giải trình của họ đối với các đối tượng có liên quan. Thực hiện của nó vào hoạt động của tổ chức có thể mang lại lợi ích khắc phục những vấn đề của kế toán quản trị truyền thống mà không kết hợp chặt chẽ chi phí ẩn về môi trường.

Theo Wei Qian and Burritt (2015), thông qua việc kiểm tra thực hiện EMA tại các công ty của Trung Quốc, việc sử dụng EMA như một phương tiện để thông báo cho các nhà quản lý Trung Quốc về tác động và cơ hội môi trường của doanh nghiệp. Thực tiễn hiện tại không sử dụng các công cụ EMA một cách có hệ thống để xác định chi phí môi trường trong các tài khoản riêng. Kết quả là có thể bỏ qua cơ hội giảm thiểu ô nhiễm lâu dài. Người ta thấy rằng những áp lực về quản lý và kinh tế cao đã khuyến khích các nhà quản lý trong các công ty công nghiệp nặng thay đổi và chuẩn bị cho sự phát triển của EMA, đặc biệt là liên quan đến dòng chảy nguyên liệu và năng lượng và hiệu quả. Về mặt kỹ thuật, các hệ thống quản lý môi trường hiện tại cũng có tiềm năng áp đặt các áp lực lên các công ty để kiểm tra lại việc thực hiện hiện tại của họ và nhận được sự hỗ trợ từ thông tin EMA. Ngoài ra, nhu cầu thông tin về môi trường ngày càng tăng từ các chuỗi cung ứng có thể khuyến khích áp dụng các công cụ EMA để thu thập thông tin về môi trường. Áp lực thể chế và nhận thức về sự phát triển của EMA là động lực tích cực phát triển EMA. Một rào cản quan trọng khác của việc phát triển EMA liên quan đến nhận thức của các nhà quản lý. Kế toán viên đóng một vai trò quan trọng trong việc thiết lập các hệ thống EMA cho các công ty và điều này đòi hỏi kỹ năng, kiến thức và nhận thức mới và đa ngành. Quan sát hiện trường tiết lộ rằng các kế toán viên phỏng vấn thiếu đào tạo như vậy. Có vẻ như đây là thách thức đối với kế toán, để dẫn dắt bất kỳ thay đổi tổ chức trong quản lý môi trường. Cần tăng cường đầu tư và tăng cường giáo dục và đào tạo về môi trường, đặc biệt đối với một số lượng lớn các nhà quản lý sản xuất và công nhân, để nâng cao nhận thức về môi trường và kỹ năng của họ. Với sự hỗ trợ như vậy, các nhà quản lý cảm thấy rằng các doanh nghiệp Trung Quốc của họ sẽ giải quyết những căng thẳng giữa tăng trưởng kinh tế và suy thoái môi trường tốt hơn.

3. Lý thuyết nền liên quan

Lý thuyết bất định được gọi với nhiều cái tên khác nhau, như là lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết dự phòng (Contingency theory). Các lý thuyết phù hợp giữa cơ cấu tổ chức và các biến theo ngữ cảnh được gọi chung là lý thuyết bất định. Lý thuyết bất định nêu rằng cấu trúc tổ chức hiệu quả tùy thuộc vào các yếu tố ngữ cảnh thuộc tổ chức, như là công nghệ và môi trường. Kỹ thuật quản lý có hiệu quả còn tùy thuộc vào bối cảnh và cấu trúc của tổ chức. (J. H. Waterhouse and P. Tiessen, 1978, p. 68).

Không có một giải pháp toàn cầu nào có thể giải quyết được mọi vấn đề của doanh nghiệp, và hiệu quả của các giải pháp còn tuỳ thuộc vào đặc điểm của doanh nghiệp cũng như môi trường xung quanh. Các yếu tố ngữ cảnh như là môi trường bên ngoài, công nghệ (truyền thống, hiện đại), cấu trúc doanh nghiệp, quy mô, chiến lược và văn hóa quốc gia có tác động đáng kể đến hệ thống quản lý (Robert H. Chenhall, 2003).

Theo Mintzberg (1979) có bốn nhóm nhân tố bất định tác động đến cấu trúc của doanh nghiệp: số năm thành lập và quy mô của doanh nghiệp, hệ thống kỹ thuật doanh nghiệp đó sử dụng, môi trường xung quanh và sức mạnh của các mối liên hệ. Theo Otley (1980) thì các yếu tố bất định tác động đến thiết kế của doanh nghiệp cũng đồng thời tác động đến các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị.

Sau này khi mở rộng và phát triển thêm lý thuyết bất định, Waterhouse và Tiessen (1983, p. 252) đã chỉ ra rằng cấu trúc của doanh nghiệp phụ thuộc vào công nghệ và môi trường hoạt động của doanh nghiệp và sự hiệu quả của hệ thống kế toán quản trị lại phụ thuộc bất định vào cấu trúc của doanh nghiệp. (Waterhouse and Tiessen, 1983, p.

253) Nếu doanh nghiệp hoạt động trong môi trường không ổn định hoặc công nghệ được áp dụng đòi hỏi phải thay đổi liên tục thì thông tin chủ yếu là nội bộ và ngược lại, nếu môi trường hoạt động ổn định hoặc công nghệ ít thay đổi thì thông tin là hướng ra bên ngoài.

Lý thuyết xã hội học là các khung phân tích dùng để nghiên cứu các hiện tượng xã hội. Các nhà lý thuyết xã hội học xem xét hệ thống kế toán quản trị về mặt thực tiễn xã hội hơn là chỉ về mặt kỹ thuật để đưa ra quyết định nội bộ và hiệu quả tổ chức. Thực tế cho thấy rằng kế toán quản trị phản ánh quyền lực chính trị và xã hội. Lý thuyết xã hội học tập trung vào việc làm thế nào tổ chức được thành lập thông qua tương tác giữa con người, tổ chức và xã hội. Lý thuyết xã hội có thể được định nghĩa là một nghiên cứu cách suy nghĩ khoa học về cuộc sống xã hội. Nó bao gồm những ý tưởng về việc xã hội thay đổi và phát triển như thế nào, về các phương pháp giải thích hành vi xã hội, về sức mạnh quyền lực và cơ cấu xã hội, giai cấp, giới tính và dân tộc, sự hiện đại và văn minh, những cuộc cách mạng và những điều không tưởng, và nhiều khái niệm và các vấn đề khác trong cuộc sống xã hội (Austin Harrington, 2005, p.1). Covaleski et al. (1996) cho rằng sự tồn tại của một tổ chức yêu cầu phù hợp với xã hội về hành vi có thể chấp nhận được để đạt được mức độ cao của hiệu quả sản xuất. Từ đó, các nghiên cứu của các nhà lý thuyết xã hội học xem xét hệ thống kế toán quản trị về mặt thực tiễn xã hội hơn là chỉ về mặt kỹ thuật để đưa ra quyết định nội bộ và hiệu quả tổ chức. Lý thuyết xã hội học cho thấy hệ thống kế toán quản trị trong doanh nghiệp không chỉ là những vấn đề mang tính nội bộ doanh nghiệp mà nó chịu tác động ảnh hưởng trong một bối cảnh xã hội chung, nó liên quan đến các chế độ, chính sách hiện hành và giải quyết các mối quan hệ với người lao động trong doanh nghiệp. Chính vì vậy các mục tiêu của doanh nghiệp đặt ra phải nằm trong mục tiêu chung mà xã hội chấp nhận được. Điều này phù hợp với xu hướng phát triển bền vững và lợi ích doanh nghiệp phải gắn với lợi ích chung của xã hội.

Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí chỉ ra rằng lợi ích do các thông tin kế toán mang lại phải được xem xét trong mối quan hệ với chi phí bỏ ra để có được thông tin đó. Thông tin kế toán mang lại lợi ích cho các đối tượng như là: các bên có liên quan, nhà đầu tư và ngay cả chính bản thân doanh nghiệp; còn chi phí thì do người lập báo cáo thông tin kế toán bỏ ra nhưng thực ra thì chi phí này do xã hội gánh chịu. Do vậy cần phải xem xét và cân bằng mối quan hệ này nhằm đảm bảo chi phí tạo ra không được vượt quá lợi ích mang lại. Mục đích của kế toán quản trị là nhằm hướng đến phục vụ nhu cầu quản trị doanh nghiệp, nên mỗi doanh nghiệp khác nhau có yêu cầu về hệ thống kế toán quản trị khác nhau, vận dụng các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị khác nhau. Lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị thông qua hai nhân tố: mức chi phí đầu tư cho việc tổ chức kế toán quản trị và lợi ích do thông tin kế toán quản trị mang lại cho doanh nghiệp. Rõ ràng là đối với một doanh nghiệp với quy mô siêu nhỏ, nhu cầu thông tin quản trị đơn giản thì việc đầu tư một bộ máy kế toán quản trị cồng kềnh với hàng loạt các công cụ kỹ thuật kế toán quản trị phức tạp sẽ không phù hợp do lợi ích mang lại từ việc vận dụng kế toán quản trị không tương xứng với chi phí bỏ ra đầu tư. Ngược lại đối với một doanh nghiệp có quy mô lớn, cần các thông tin thích hợp phức tạp để ra quyết định thì việc đầu tư một khoản chi phí tương thích cho hệ thống kế toán quản trị phức tạp là điều chấp nhận được.

Theo Posner (1974), bản thân lý thuyết lập quy kinh tế ra đời nhằm mục đích kiểm soát về mặt pháp lý mang tính thủ tục hành chính và các khía cạnh khác thuộc hoạt động

kinh tế. Lý thuyết lập quy kinh tế ra đời trên cơ sở của: (i) lý thuyết lợi ích xã hội (public interest theory), và (ii) lý thuyết nhóm lợi ích (capture theory). Bản chất của lý thuyết lợi ích xã hội cho rằng nhằm đáp ứng nhu cầu của xã hội, điều chỉnh sự thất bại của thị trường, do đó các quy định cần thiết lập thông qua sự can thiệp của nhà nước vào các thị trường. Lý thuyết nhóm lợi ích ra đời trong điều kiện bản thân các tổ chức lập quy cũng không độc lập hoặc không công bằng trong quá trình lập quy, dẫn đến các quy định được thiết lập theo yêu cầu của các nhóm lợi ích trong xã hội, đồng thời có sự can thiệp của chính phủ trong việc bảo vệ các tập đoàn kinh tế, dẫn đến bất bình đẳng trong hoạt động của thị trường tự do. Tóm lại, lý thuyết lập quy kinh tế đề cập đến các quy định của nhà nước tác động vào thị trường hoạt động và quy định về những chính sách kế toán góp phần cải thiện thông tin kế toán cho thị trường hoạt động, giúp doanh nghiệp áp dụng kế toán quản trị môi trường ngày càng thuận lợi hơn.

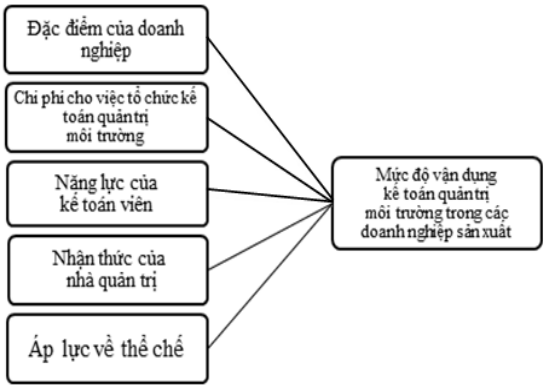
Lý thuyết thể chế là một khuôn mẫu lý thuyết được dùng để phân tích cấu trúc xã hội. Lý thuyết thể chế cho rằng sự thay đổi chính trị sẽ dẫn đến thay đổi việc quản lý của một tổ chức. Lý thuyết này đề cấp đến vai trò của các tổ chức: chính phủ, cơ quan nghề nghiệp và xã hội đối với việc thiết lập cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp. Diamaggio và Powell (1983, p. 150) nói rằng, có 3 yếu tố của thay đổi thể chế: quy định – có xuất xứ từ ảnh hưởng chính trị và vấn đề tính hợp pháp (coercive isomorphism), sự lan tỏa – kết quả từ những phản hồi tiêu chuẩn đến không chắc chắn (mimetic processes) và quy phạm – liên quan đến sự chuyên nghiệp (normative pressures).

Lý thuyết ủy nhiệm hay lý thuyết đại diện (Agency Theory) được đề xuất bởi (Jensen, M. C., & Meckling, W. H., 1976) về mối liên hệ đại diện đề cập về mối liên hệ dưới dạng hợp đồng giữa hai, hoặc nhiều bên trong đó một hoặc nhiều người được gọi là bên ủy nhiệm thuê một hoặc nhiều người khác được gọi là bên được ủy nhiệm thay mặt bên ủy nhiệm thực hiện một số nhiệm vụ và được phép thực hiện các quyết định liên quan đến các nhiệm vụ đó (Jensen, M. C., & Meckling, W. H., 1976); (Watts & Zimmerman, 1983) và (Adams, 1994), (Ross, 1973). Lý thuyết ủy nhiệm đặt trên giả định căn bản là, trong một mối liên hệ đại diện, lợi ích của bên ủy nhiệm và bên đại diện có sự bất đồng và cả hai bên đều mong muốn tối đa hóa lợi ích của mình (Jensen, M. C., & Meckling, W. H., 1976) đề cập rằng trong một công ty cổ phần thì chính sự tách biệt giữa người chủ sở hữu và người quản lý, điều hành công ty làm hình thành mối liên hệ đại diện trong đó bên ủy nhiệm chính là các cổ đông còn bên đại diện chính là Ban giám đốc. Người đại diện được trao một số quyền quản lý nhất định đối với nguồn lực nhằm phục vụ lợi ích của chủ sở hữu. Do đó, trong một thể chế xã hội không minh bạch, với chính sách giáo dục không khai phóng và nhân bản, khả năng sử dụng các loại chi phí ngầm để đảm bảo lợi ích cho việc không tuân thủ các quy định về môi trường là không thể nào tránh khỏi. Trong các công ty hiện đại ngày nay, với những đặc trưng như chịu ảnh hưởng của cuộc cách mạng thông tin (Elliott R. K., 1992), xu hướng toàn cầu hóa và sự gia tăng mức độ phức tạp trong cấu trúc tổ chức của các công ty (Davenport, 2000); (Motiwalla & Thompson, 2009), Ban Giám đốc không chỉ là đại diện cho lợi ích của cổ đông mà được coi là đại diện cho lợi ích của nhiều bên liên quan khác nữa như người cho vay, nhân viên, khách hàng, nhà cung cấp và chính phủ (Hill,C.W. & Jones, T.M. 1992). Lý thuyết các bên liên quan giúp đáp ứng nhu cầu về thông tin tin cậy được cung cấp liên tục hoặc theo thời gian thực của các bên liên quan của

doanh nghiệp bao gồm thông tin tài chính và thông tin phi tài chính chẳng hạn như về tình hình tuân thủ các quy định pháp lý hoặc tính tin cậy của các quá trình xử lý liên quan đến kế toán môi trường bao gồm chính sách thuế, chính sách tỷ giá hay tỷ lệ lạm phát của đồng nội tệ.

Theo lý thuyết nguồn lực doanh nghiệp (Wernerfelt, 1984), tập trung phân tích: (i) nguồn lực hữu hình như nguồn lực về tài chính đó là nguồn vốn góp của chủ sở hữu và nguồn tài trợ; (ii) nguồn lực vô hình có thể là kiến thức, kỹ năng của nhà quản trị, nhân viên... Cùng với lý thuyết nguồn lực doanh nghiệp còn có lý thuyết quản trị doanh nghiệp, nhằm thiết lập mối quan hệ giữa nhà quản trị, cổ đông và các bên liên quan nhằm thực hiện mục tiêu chung của tổ chức, thông qua các phương tiện giám sát, kiểm soát. Tính hiệu quả của việc kiểm soát, kiểm tra được biểu hiện thông qua chất lượng thông tin được công bố trong báo cáo tài chính làm gia tăng mối quan tâm giữa các bên và làm cơ sở cho việc ra quyết định kinh tế (McCrae, R.R. and John, O.P. (1992). Lý thuyết này giúp giải thích nguồn lực doanh nghiệp cũng ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị môi trường khi chi phí cho việc tổ chức EMA, áp lực thể chế tác động đến nguồn lực doanh nghiệp trong quá trình kinh doanh.

Dựa vào các lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu trước đây trên thế giới về các nhân tố tác động việc vận dụng EMA trong doanh nghiệp, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu bao gồm 5 nhân tố tác động việc vận dụng EMA trong doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam gồm nhân tố đặc điểm doanh nghiệp, nhân tố chi chí cho việc tổ chức EMA, nhân tố năng lực của kế toán viên, nhân tố nhận thức của nhà quản lý, nhân tố áp lực thể chế.



Hình 1: *Mô hình nghiên cứu đề xuất*

Giả thuyết mô hình:

Giả thuyết (H1): Đặc điểm của doanh nghiệp có ảnh hưởng cùng chiều đến mức độ vận dụng EMA tại doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Giả thuyết (H2): Chi phí cho việc tổ chức EMA có ảnh hưởng ngược chiều đến mức độ vận dụng EMA tại doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Giả thuyết (H3): Năng lực của kế toán viên có ảnh hưởng cùng chiều đến mức độ vận dụng EMA tại doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Giả thuyết (H4): Nhận thức của nhà quản trị có ảnh hưởng cùng chiều đến mức độ vận dụng EMA tại doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Giả thuyết (H5): Áp lực thể chế có ảnh hưởng cùng chiều đến mức độ vận dụng EMA tại doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

4. Phương pháp nghiên cứu

Tác giả áp dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp, quá trình thực hiện nghiên cứu bao gồm hai bước chính: (1) nghiên cứu tổng quát và (2) nghiên cứu chi tiết. Ở bước nghiên cứu tổng quát, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính.

Trong phương pháp nghiên cứu định tính, tác giả sử dụng phương pháp tiếp cận hệ thống, phương pháp tổng hợp, phân tích và so sánh, để tổng hợp các nhân tố đã tìm hiểu trong các tài liệu liên quan, tiến hành phân tích và so sánh những khác biệt trong việc thực hiện EMA tại Việt Nam với quốc tế. Việc thu thập thông tin được thực hiện thông qua bảng câu hỏi về các nhân tố tác động đến việc vận dụng EMA trong doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Trong phương pháp nghiên cứu định lượng, với thang đo được sử dụng trong nghiên cứu dựa vào các nghiên cứu liên quan và các lý thuyết nền. Các thang đo này được điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp với đặc điểm thực tế của các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Phương pháp nghiên cứu định lượng được áp dụng trong quá trình tổng hợp các biến quan sát cùng một nhóm nhân tố cũng như mối quan hệ giữa mỗi nhóm nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng EMA trong các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam. Tác giả tiến hành kiểm định chất lượng thang đo: sử dụng kiểm định Cronbach Alpha để xác định chất lượng thang đo xây dựng. Theo Nunnally và Bernstein (1994) thì một thang đo có độ tin cậy tốt khi nó biến thiên trong khoảng [0,70-0,80]. Nếu Cronbach Alpha ≥ 0,60 là thang đo có thể chấp nhận được về mặt độ tin cậy. Và một biến đo lường có hệ số tương quan biến tổng (hiệu chỉnh) ≥ 0,30 thì biến đó đạt yêu cầu (Trích bởi Nguyễn Đình Thọ, 2011). Phân tích nhân tố khám phá EFA: sử dụng kiểm định KMO, Bartlett và phương sai trích để xác định hệ thống thang đo đại diện. Hệ số tải nhân tố (factor loading) tượng trưng cho sự tương quan giữa biến ban đầu (items) và nhân tố. Để xác định hệ số tải nhân tố, theo Hair et al (2009) thì nó được xác định theo kích cỡ mẫu và nếu hệ số tải càng nhỏ thì kích thước mẫu nghiên cứu càng lớn. Hệ số tải nhân tố > 0,5 là có ý nghĩa thực tế. Đạt giá trị hội tụ nếu biến nào có hệ số tải nhân tố nhỏ hơn 0,5 thì sẽ bị loại, hệ số tải nhân tố lớn nhất ở cột nào thì thuộc vào nhân tố đó. Đạt giá trị phân biệt nếu hệ số tải nhân tố xuất hiện 2 nhân tố thì khoảng cách giữa 2 nhân tố phải lớn hơn 0,3, khi đấy lấy biến quan sát có hệ số tải nhân tố lớn hơn. Dùng phương pháp trích principal axis factoring với phép xoay Promax (oblique rotation – xoay không vuông góc) (Theo Anderson and Gerbing (1988) phương pháp này sẽ phản ánh cấu trúc dữ liệu chính xác hơn phương pháp trích principal components với phép xoay varimax (orthogonal rotation- xoay vuông góc)

Kiểm định Bartlett dùng để xem xét ma trận tương quan có phải là ma trận đơn vị I, là ma trận có các thành phần (hệ số tương quan giữa các biến) bằng không và đường chéo (hệ số tương quan với chính nó) bằng 1. Nếu phép kiểm định Bartlett có p < 5%, chúng ta từ chối giả thuyết H_0, nghĩa là các biến có quan hệ nhau (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Theo Marija J. Norusis (1994) kiểm định KMO là chỉ số dùng để so sánh độ lớn của hệ số tương quan giữa hai biến Xi và Xj với độ lớn của hệ số tương quan riêng phần của chúng. Để sử dụng EFA, KMO phải lớn hơn 0,50. (Trích Nguyễn Đình Thọ, 2011)

Tổng phương sai trích: Khi đánh giá kết quả EFA, chúng ta cần xem xét phần tổng phương sai trích. Tổng này thể hiện các nhân tố trích được bao nhiêu phần trăm của các biến đo lường. Tổng này phải đạt từ 50% trở lên. Tiêu chí eigenvalue: là một tiêu chí sử dụng phổ biến trong xác định số lượng nhân tố trong phân tích EFA. Với tiêu chí này, số lượng nhân tố được xác định ở nhân tố (dùng ở nhân tố) có eigenvalue ≥ 1. Phân tích nhân tố khẳng định CFA, trong kiểm định thang đo, phương pháp CFA có nhiều ưu điểm hơn so với phương pháp truyền thống như là: hệ số tương quan, phân tích nhân tố khám phá

EFA bởi vì CFA cho phép chúng ta kiểm định cấu trúc lý thuyết của các thang đo lường như mối quan hệ giữa một khái niệm nghiên cứu với các khái niệm khác mà không bị chệch do sai số đo lường. Để đo lường mức độ phù hợp của mô hình với thông tin thị trường, nghiên cứu này sử dụng các chỉ tiêu chi bình phương điều chỉnh theo bậc tự do (CMIN/df), chỉ số thích hợp so sánh CFI, chỉ số Tucker & Lewis (TLI) và chỉ số RMSEA. Mô hình được gọi là thích hợp khi phép kiểm định chi-bình phương có giá trị p>0,05. Nếu mô hình nhận được các giá trị GFI, TLI, CFI ≥0,9 (Bentler & Bonett, 1980); CMIN/df ≤ 2, một số trường hợp CMIN/df có thể ≤ 3 (Carmines & McIver, 1981); thì mô hình được xem là phù hợp với dữ liệu thị trường, hay tương thích với dữ liệu thị trường. Theo Hair et al (2009), RMSEA ≤ 0,08, RMR ≤ 0,09 đạt yêu cầu.

***Bảng 1**: Bảng các chỉ tiêu trong phân tích CFA*

Chỉ tiêu	P	CMIN/df	CFI	GFI	TLI	RMR	RMSEA
Tiêu chí	<0,5	<3	> 0,9	>0,9	>0,9	< 0.09	<0,08

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Chứng minh giả thuyết bằng mô hình cấu trúc tuyến tính SEM để xác định mối quan hệ trong mỗi nhân tố cũng như xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố tác động đến việc vận dụng EMA trong doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam. Phương pháp phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính SEM được sử dụng để kiểm định mô hình lý thuyết nghiên cứu, phương pháp này có nhiều lợi thế hơn so với phương pháp hồi quy đa biến truyền thống vì nó có thể tính được sai số đo lường. Tương tự như trong trường hợp kiểm định các mô hình thang đo bằng CFA, phương pháp ước lượng ML (Maximum Likelihood) được sử dụng để ước lượng các tham số của mô hình với biến phụ thuộc là "Mức độ vận dụng EMA trong các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam" với các biến độc lập là Đặc điểm doanh nghiệp, Chi phí cho việc tổ chức EMA, Năng lực của kế toán viên, Nhận thức của nhà quản lý, Áp lực thể chế.

Các phương pháp kiểm định được sử dụng trong quá trình phân tích định lượng bao gồm: Kiểm định BOOTSTRAP: Việc kiểm định bootstrap được tiến hành để kiểm tra lại mô hình. Bootstrap là phương pháp lấy mẫu lại có thay thế trong đó mẫu ban đầu đóng vai trò đám đông. Đây là phương pháp lấy mẫu lặp lại có thay thế từ mẫu ban đầu (n=326) (Schumacker& Lomax, 1996). Kết quả độ chệch của ước lượng (bias) và sai lệch chuẩn của nó có giá trị nhỏ và ổn định cho phép kết luận rằng phương pháp ước lượng ML (Maximum Likelihood) áp dụng trong mô hình là tin cậy và được dùng cho các kiểm định giả thuyết tiếp theo.

Phân tích phương sai ANOVA: Nếu có 2 mẫu độc lập, chúng ta sử dụng kiểm định t. Do vậy, tác giả sẽ sử dụng phân tích phương sai (Analysis of variance – ANOVA). Kỹ thuật này dựa trên cơ sở tính toán mức độ biến thiên trong nội bộ các nhóm và biến thiên giữa các trung bình nhóm. Dựa trên hai ước lượng này của mức độ biến thiên ta có thể rút ra kết luận về mức độ khác nhau giữa các trung bình nhóm. (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Tác giả sử dụng phân tích phương sai ANOVA một chiều. Vì chỉ sử dụng 1 biến yếu tố để phân loại các quan sát thành các nhóm khác nhau. Nếu sig. $\leq \alpha$, kết luận đủ cơ sở để bác bỏ giả thuyết và chấp nhận đối thuyết. Nếu sig. > α, chưa đủ cơ sở để bác bỏ giả thuyết, tức là chưa đủ cơ sở để chấp nhận đối thuyết.

5. Kết quả nghiên cứu

Thang đo đặc điểm doanh nghiệp được đo lường bởi 4 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo có hệ số Cronbach's Alpha là 0,748 > 0,6. Đồng thời cả 4 biến

quan sát đều có tương quan biến tổng > 0,3. Do vậy, thang đo đặc điểm doanh nghiệp đáp ứng độ tin cậy.

Thang đo chi phí cho việc tổ chức EMA được đo lường bởi 3 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo có hệ số Cronbach's Alpha là 0,752 > 0,6. Đồng thời cả 3 biến quan sát đều có tương quan biến tổng > 0,3. Do vậy, thang đo chi phí cho việc tổ chức EMA đáp ứng độ tin cậy.

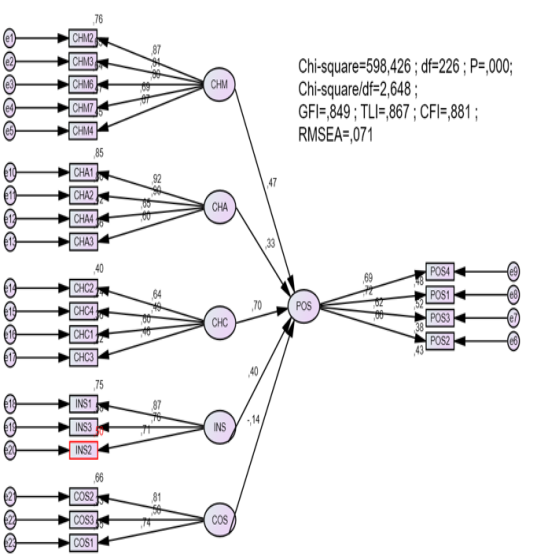
Thang đo năng lực của kế toán viên được đo lường bởi 4 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo có hệ số Cronbach's Alpha là 0,853 > 0,6. Đồng thời cả 4 biến quan sát đều có tương quan biến tổng > 0,3. Do vậy, thang đo đặc điểm của kế toán viên đáp ứng độ tin cậy.

Thang đo nhận thức của nhà quản lý được đo lường bởi 7 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo có hệ số Cronbach's Alpha là 0,787 > 0,6. Tuy nhiên biến "CHM1, CHM5" có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0,3, vì vậy ta tiến hành loại bỏ hai biến này và tiến hành kiểm định lần 2. Đưa 5 biến quan sát còn lại sau khi đã loại biến "CHM1, CHM5" vào tiến hành kiểm định lần 2. Kết quả cho thấy hệ số Cronbach's alpha bằng 0,875 > 0,6 và hệ số tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) của các biến trên đều lớn hơn 0,3 nên đảm bảo các biến quan sát có mối tương quan với nhau.

Thang đo áp lực thể chế được đo lường bởi 3 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo có hệ số Cronbach's Alpha là 0,817 > 0,6. Đồng thời cả 3 biến quan sát đều có tương quan biến tổng > 0,3. Do vậy, thang đo áp lực thể chế đáp ứng độ tin cậy.

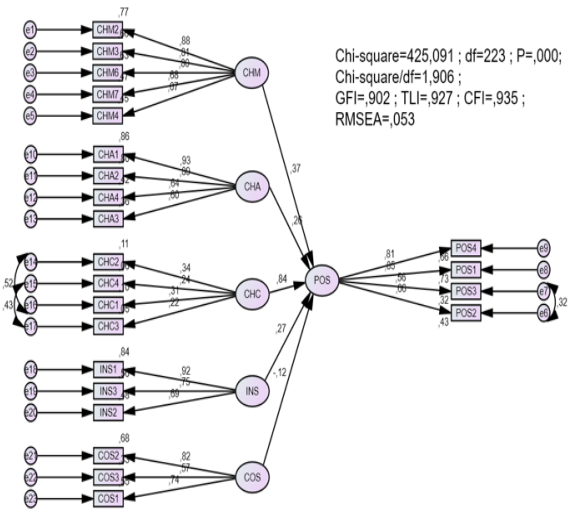
Thang đo mức độ vận dụng EMA tại doanh nghiệp được đo lường bởi 4 biến quan sát. Kết quả phân tích độ tin cậy của thang đo có hệ số Cronbach's Alpha là là 0,829 > 0,6. Đồng thời cả 4 biến quan sát đều có tương quan biến tổng > 0,3. Do vậy, thang đo mức độ vận dụng EMA tại doanh nghiệp đáp ứng độ tin cậy.

Phương pháp phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính SEM được sử dụng để kiểm định mô hình lý thuyết nghiên cứu, phương pháp này có nhiều lợi thế hơn so với phương pháp hồi quy đa biến truyền thống vì nó có thể tính được sau số đo lường. Tương tự như trong trường hợp kiểm định các mô hình thang đo bằng CFA, phương pháp ước lượng ML (Maximum Likelihood) được sử dụng để ước lượng các tham số của mô hình. Kết quả mô hình cấu trúc tuyến tính SEM (hình 2) cho thấy mô hình có Chi-square là 598,426 và 226 bậc tự do (df) với giá trị thống kê P-value = ,000; Chi-square /df = 2,648 < 3, GFI= 0,849 < 0,9; TLI = 0,867 < 0,9; CFI= 0,881 < 0,9; RMSEA = 0,071 < 0.08. Vì vậy, kết luận mô hình này chưa phù hợp với dữ liệu thu thập ngoài thị trường (Steenkamp & van Trijp, 1991).



***Hình 2**: Mô hình cấu trúc tuyến tính SEM*

Do đó, để cải thiện các chỉ số độ phù hợp của mô hình tốt hơn. Trong trường hợp này, căn cứ vào chỉ tiêu MI của bảng kết quả hiệp phương sai – Covariances ta thiết lập mối quan hệ tương quan giữa e14 với e16, e15 với e17. Kết quả mô hình SEM mới như sau:



***Hình 3**: Kết quả mô hình đo lường tới hạn*

***Bảng 2**: Kết quả kiểm định sự phù hợp với dữ liệu thị trường cho mô hình tới hạn*

Chỉ tiêu	P	CMIN/df	CFI	GFI	TLI	RMR	RMSEA
Kết quả	0.00	1,906	0. 935	0. 902	0. 927	0. 037	0. 053
Tiêu chí	<0,5	<3	>0,9	>0,9	>0,9	< 0.09	< 0,08

Nguồn: Xử lý từ AMOS và tác giả tổng hợp lại

Kết quả CFA cho thấy, mô hình có độ phù hợp với dữ liệu thị trường: Chi bình phương = 425,091, bậc tự do df = 223 (với p=0,000). Các chỉ tiêu đo lường độ phù hợp CMIN/df, CFI, GFI, TLI, RMR, RMSEA đạt yêu cầu và chấp nhận được trong bối cảnh nghiên cứu của đề tài, do đó các thang đo đạt được tính đơn hướng (xem bảng 2).

***Bảng 3**: Các trọng số hồi quy chưa chuẩn hóa*

		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
POS<---	CHM	,208	,033	6,355	***	
POS<---	CHA	,145	,031	4,698	***	
POS<---	CHC	1,192	,230	5,190	***	
POS<---	INS	,155	,033	4,731	***	
POS<---	COS	-,058	,028	-2,073	,038	

Nguồn: Xử lý từ AMOS

Dựa vào kết quả ở bảng 3, ta có phương trình hồi quy chưa chuẩn hóa như sau:

POS = 0,208 CHM + 0,145CHA + 1,192 CHC + 0,155 INS – 0,058 COS

Giá trị p-value của các hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa đều nhỏ hơn 0,05 nên mô hình có ý nghĩa thống kê, đồng thời hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa giữa biến POS với CHM, CHA, CHC, INS mang dấu dương, tức là các biến độc lập này tác động cùng chiều chiều lên POS, tuy nhiên hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa giữa biến POS với COS mang dấu âm, tức là các biến độc lập này tác động ngược chiều lên POS. Tuy nhiên, hệ số hồi quy chưa chuẩn hóa mang ý nghĩa toán học hơn là ý nghĩa kinh tế vì nó chỉ phản ánh sự thay đổi của biến phụ thuộc khi từng biến độc lập thay đổi trong điều kiện các biến độc lập còn lại phải cố định.

Như vậy, để xem xét mức độ tác động hay thứ tự ảnh hưởng của các biến độc lập lên biến phụ thuộc. Dựa vào hệ số hồi quy chuẩn hóa, chúng ta sẽ biết được biến độc lập nào ảnh hưởng mạnh hay yếu đến biến phụ thuộc căn cứ vào hệ số hồi quy chuẩn hóa, hệ số càng lớn thì sự tác động của biến độc lập đó đối với biến phụ thuộc càng lớn càng lớn. Ta xét hệ số hồi quy chuẩn hóa, phương trình hồi quy chuẩn hóa như sau:

POS = 0,372 CHM + 0,256 CHA + 0,843 CHC + 0,268 INS – 0,117 COS

Hệ số này xác định thứ tự tác động cũng nhưng mức độ đóng góp vào của các biến độc lập đối với biến phụ thuộc.

***Bảng 4**: Các trọng số hồi quy chuẩn hóa*

			Estimate
POS	<---	CHM	,372
POS	<---	CHA	,256
POS	<---	CHC	,843
POS	<---	INS	,268
POS	<---	COS	-,117

Nguồn: Xử lý từ AMOS

Căn cứ vào kết quả ở bảng 4, ta thấy:

Ta thấy: $\beta_3>\beta_1>\beta_4>\beta_2>\beta_5$ do đó các yếu tố tác động đến Ý định lần lượt mạnh nhất là CHC> CHM> INS >CHA >COS.

6. Bàn luận về kết quả nghiên cứu

Theo kết quả nghiên cứu trên, 5 nhân tố đại diện bao gồm: Đặc điểm doanh nghiệp (CHC), CP cho việc tổ chức EMA (COS), Năng lực của kế toán viên (CHA), Nhận thức của nhà quản lý (CHM), Áp lực thể chế (INS) sẽ đại diện cho 19 biến quan sát, cụ thể như sau:

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng đặc điểm của các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung tương thích với mức độ vận dụng EMA theo hướng doanh nghiệp thuộc nhóm ngành nghề nhạy cảm với môi trường, quy mô doanh nghiệp lớn, doanh nghiệp đạt giấy chứng nhận môi trường ISO 14001, có vốn tư nhân thì khả năng vận dụng EMA cao.

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng chi phí cho việc tổ chức EMA của các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung tương thích với mức độ vận dụng EMA theo hướng là nếu chi phí bỏ ra về đầu tư công nghệ thấp, chi phí tư vấn tổ chức EMA từ các tổ chức/ chuyên gia thấp hoặc chi phí đào tạo cho nhân viên phục vụ việc thực hiện EMA thấp sẽ làm tăng mức độ vận dụng EMA.

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng đặc điểm của kế toán viên trong các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung tương thích với mức độ vận dụng EMA theo hướng là trình độ kế toán cao, hiểu rõ chế độ kế toán, có nhận thức cao về vấn đề môi trường và có nhiều kinh nghiệm thực tế thì khả năng vận dụng EMA cao.

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng đặc điểm của nhà quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung tương thích với mức độ vận dụng EMA theo hướng nhà quản lý quan tâm đến hoạt động kế toán, sử dụng thông tin kế toán để ra các quyết định cho hoạt động liên quan đến môi trường, có nhu cầu cao trong việc vận dụng EMA, chấp nhận mức chi phí cao trong việc đầu tư vận dụng EMA và đánh giá cao về tính hữu ích các công cụ kỹ thuật EMA thì khả năng vận dụng EMA cao.

Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng áp lực thể chế tương thích với mức độ vận dụng EMA theo hướng hệ thống pháp lý về kế toán và môi trường tốt, đầy đủ và nhất quán thì việc vận dụng EMA cao. Theo Wei Qian, Roger Leonard Burritt (2015) sức mạnh của quy định chính phủ thực thi việc quản lý và báo cáo thông tin môi trường liên tục xuất hiện như là một chủ đề trong các dữ liệu phỏng vấn khuyến khích phát triển EMA. Các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung vốn quen với việc được hướng dẫn cách thức thực hiện công tác kế toán một cách tỉ mỉ. Do vậy, nếu không có văn bản pháp lý hướng dẫn sẽ khiến doanh nghiệp khó áp dụng EMA.

7. Kết luận

Dựa vào các nghiên cứu liên quan, tác giả khẳng định vai trò quan trọng của việc vận dụng EMA như là một công cụ kỹ thuật quản trị hiệu quả giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định chuẩn xác hơn. Nhận thức được lợi ích của việc vận dụng EMA, tác giả đã tiến hành tìm ra các nhân tố tác động đến vận dụng EMA trong các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam. Bằng các phương pháp nghiên cứu, tác giả đã xác định được các nhóm nhân tố bao gồm: nhận thức nhà quản lý, năng lực kế toán viên, áp lực thể chế, đặc điểm doanh nghiệp, chi phí cho việc tổ chức EMA lần lượt tác động đến việc vận dụng EMA trong các doanh nghiệp sản xuất ở vùng duyên hải miền trung theo mức tác động từ cao xuống thấp. Ý nghĩa của nhóm nhân tố tác động và các biến quan sát trong nhóm thể hiện như sau:

Nhóm nhân tố nhận thức của nhà quản lý có ý nghĩa là nếu nhà quản lý quan tâm đến hoạt động kế toán, sử dụng thông tin kế toán để ra các quyết định cho hoạt động liên quan đến

môi trường của đơn vị, đánh giá cao về tính hữu ích các công cụ kỹ thuật EMA và có nhu cầu càng cao về việc vận dụng EMA trong doanh nghiệp của mình sẽ làm gia tăng mức độ vận dụng EMA trong các doanh nghiệp ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Nhóm nhân tố năng lực của kế toán viên có ý nghĩa khi kế toán viên có trình độ cao, nhiều kinh nghiệm, hiểu rõ chế độ kế toán và có nhận thức cao về vấn đề môi trường thì sẽ làm gia tăng mức độ vận dụng EMA trong các doanh nghiệp ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam .

Nhóm nhân tố áp lực thể chế có ý nghĩa khi hệ thống pháp lý về kế toán và môi trường đầy đủ, nhất quán và được hoàn thiện sẽ tạo điều kiện tốt cho hoạt động EMA, giúp gia tăng mức độ vận dụng EMA trong các doanh nghiệp ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam .

Nhóm nhân tố đặc điểm doanh nghiệp có ý nghĩa khi tỷ lệ sở hữu của nhà nước trong doanh nghiệp giảm, quy mô lớn, doanh nghiệp thuộc nhóm ngành nghề nhạy cảm và đạt giấy chứng nhận MT ISO 14001 sẽ làm gia tăng mức độ khả thi của việc vận dụng EMA trong các doanh nghiệp ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

Nhóm nhân tố chi phí cho việc tổ chức EMA có ý nghĩa là khi tổ chức EMA trong các doanh nghiệp ở vùng duyên hải miền trung nếu tính toán, lập dự toán về chi phí đầu tư (bao gồm chi phí công nghệ, chi phí tư vấn, chi phí đào tạo) ở mức độ phù hợp với khả năng của doanh nghiệp thì sẽ làm gia tăng mức độ khả thi của việc vận dụng EMA trong các doanh nghiệp ở vùng duyên hải miền trung Việt Nam.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Agneta Gerstenfeld and Hewitt Roberts, 2000. Small and Medium-Sized Enterprises and the Environment: Business Imperatives. Publisher: Greenleaf Publishing in association with GSE Research.

Aldonio Ferreira, Carly Moulang and Bayu Hendro, 2010. Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 23, No. 7, pp.920-948.

Alessia Venturelli and Aldo Pilisi, 2005. Environmental mangement accounting in small and medium-sized enterprises. How to adapt existing accounting systems to EMA requirements. Implementing Environmental Management Accounting. Pp 207-235. Springer: the Netherlands.

Austin Harrington, 2005. Modern Social Theory: An Introduction. Oxford Universty Press.

Adams (1994): "Agency Theory and the Internal Audit", Managerial Auditing Journal, Vol. 9 Issue: 8, pp.8-12.

Che Zuriana Muhammad Jamil, Rapiah Mohamed, Faidzulaini Muhammad, Amin Ali, 2015. Environmental management accounting practices in small medium manufacturing firms. Procedia – Social Behavioral Sciences. Vol 172, pp 619-626.

D. T. Otley, 1980. Control, Organisation and Accounting. Accounting, Organizations and Society, Vol. 5, No.2, pp. 231-244.

Dayana Jalaludin, Maliah Sulaiman and Nik Nazil Nik Ahmad, 2011. Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: a new institutional sociology perspective. Social responsibilityjournal. Vol. 7, No. 4, pp. 540 – 557.

DiMaggio, P.J. and Powell, W.W., 1983. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review. Vol. 48, pp. 147-60.

Eduard Kotzee, 2014. Evaluating the awareness of environmental management accounting in the South African chemical industry. Thesis.

Geoffrey R. Frost and Michael Seamer, 2002. Adoption of environmental reporting and management practices: an anlysis of New South Wales public sector entities. Financial Accountability & Management. 18 (2), pp. 103 – 127.

Geoffrey R. Frost and Trevor D. Wilmshurst, 2000. The Adoption of Environment-Related Management Accounting: An Analysis of Corporate Environmnental Sensitivity. Accounting Forum. Vol. 24, No, 4, pp. 344-361.

Henry Mitzberg, 1979. The Structuring of Organizations. Prentice Hall.

Huei-Chun Chang, 2007. Environmental management accounting within universities: current state and future potential. Thesis.

Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008. Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS. Thành phố Hồ Chí Minh: NXB Hồng Đức.

International Federation of Accountants IFAC, 2005. Environmental management accounnting, International guidance document. New York.

J. H. Waterhouse and P. Tiessen, 1978. A Contingeny Framework for Management Accounting Systems Research. Accounting, Organizations and Society, Vol. 3, No.1, pp. 65-76.

J. Innes and F. Mitchell, 1990. The process of change in management accounting: some fields study evidence. Management Accounting Research. Vol. 1, pp. 3-19.

James C. Anderson, David W. Gerbing, 1988. Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach. Psychological Bulletin, Vol. 103, No-3, pp.411-423.

Jan Bebbington, Rob Gray, Ian Thomson and Diane Walters, 1994. Accountants' Attitudes and Environmentally-sensitive Accounting. Accounting and Business Research. Vol. 24, No. 94, pp 109-120.

Jalaludin et al (2011): "Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: A new institutional sociology perspective". Article in Social Responsibility Journal 7(4):540-557. October 2011.

Joseph F. Hair Jr. et.al, 2009. Multivariate Data Analysis. 7th ed, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.

Jum C. Nunnally and Ira H. Bernstein , 1994. Psychometric theory. USA: McGraw-Hill.

Katherine L. Christ, Roger L. Burritt, 2013. Environmental management accounting: the significance of contingent variables for adoption. Journal of Cleaner Production. Vol. 41, pp 163-173.

Mark Covaleski and Michael Aiken, 1986. Accounting and theories of organizations: Some preliminary considerations. Accounting Organizations and Socirty, Vol. 11, No. 4/5, pp. 297-319.

Mark A. Covaleski, Mark W. Dirsmith and Sajay Samuel, 1996. Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories. Journal of Management Accounting Research, Vol. 8, pp 1-35.

Martin Bennett, Jan Jaap Bouma and Teun Wolters (Eds.), 2002. Environmental Management Accounting: Information and Institutional Developments. New York: Kluwer Academic Publishers.

Michael C. Jensen and William H. Meckling, 1976. Theory of the firm: Managerial behavior,agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics. Vol. 3, pp. 305-360.

McCrae, R.R. and John, O.P. (1992): "An introduction to the five-factor model and its applications". Journal of Personality, 60, 175-215.

Marija J. Norusis (1994): "SPSS 6.1 Base System User's Guide, Part 2 by Marija J. Norusis (1994-12-27) Textbook Binding – 1750"

Ministry of the Environment Japan, 2005. Environmental Accounting Guidelines 2005. Tokyo, Japan.

Mohd Sobre Ismail, Aliza Ramli and Faizah Darus, 2014. Environmental management accounting practices and Islamic corporate social responsibility compliance: evidence from ISO 14001 companies. Procedia – Social and Behavioral Sciences. Vol 145, pp. 343-351.

Norsyahida Mokhtar, Ruzita Jusoh and Norhayah Zulkifli, 2016. Corporate characteristics and environmental management accounting (EMA) implementation: evidence from Malaysian public listed companies (PLCs). Journal of Cleaner Production. Vol 136, Part A, p. 111-122.

Nguyễn Đình Thọ, 2011. Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh – Thiết kế và thực hiện. Hà Nội: NXB Lao động – Xã hội.

Nguyễn Đình Thọ và Nguyễn Thị Mai Trang, 2008. Nghiên cứu khoa học marketing - Ứng dụng mô hình cấu trúc tuyến tính SEM. Thành phố Hồ Chí Minh: NXB Đại học quốc gia TP. HCM.

Olivier Boiral, Jean-Francois Henri, 2012. Modelling the impact of ISO 14001 on environmental performance: A comparative approach. Journal of Environmental Management. Vol. 99, pp 84-97.

P. Tiessen and J. H. Waterhouse, 1983. Towards a descriptive theory of management accounting. Accounting, Organizations and Society. Vol. 8, No. 2/3, pp.251-267.

Posner (1974): "Theories of Economic Regulation" The Bell Journal of Economics and Management Science, Vol. 5, No. 2. (Autumn, 1974).

Paul M. Healy, Krishna G. Palepu, 2001. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. Journal of Accounting and Economics, 31, pp. 405-440.

Pule Dikgwatlhe, 2013. Assessing the awareness of environmental management accounting in the mining industry. Thesis.

Qinghua Zhu, James Cordeiro and Joseph Sarkis, 2012. International and domestic pressures and responses of Chinese firms to greening. Ecological Economics. Vol. 83, pp. 144-153.

R.H. Chenhall, 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting, Organization and Society, 28, pp. 127-168.

Schumacker, R. E. & Lomax, R. G. (1996). A Beginner's Guide to Structural Equation Modeling. Mahwah, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.

Steenkamp, J.E.M & Van Trijp, H.C.M, 1991. The use of LISREL in validating marketing constructs. International Journal of Research in Marketing, 8, pp.283-299. North-Holland: Elsevier Science Publishers B.V.

Stefan Schaltegger, Roger Burritt, 2000. Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice. Wales: Greenleaf Publishing.

Stephen Brammer and Stephen Pavelin, 2008. Factors Influencing the Quality of Corporate Environmental Disclosure. Business Strategy and the Environment. No. 17, pp. 120-136.

Tuula Pohjola, 2005. Applications of an environmental modelling system in the Graphics industry and road Haulage services. Implementing Environmental Management Accounting, pp 169-192. Springer: the Netherlands.

United Nations Division for Sustainable Development UNDSD, 2001. Environmental Management Accounting: Procerdures and Principles. New York.

United States Environmental Protection Agency USEPA, 1995. An introduction to environmental accounnting as a business management tool: key concepts and terms. Washington D.C.

United States Environmental Protection Agency (1995), Federal Facility Pollution Prevention Project Analysis: A Primer for Applying Life Cycle and Total Cost Assessment Concepts, EPA, July, Washingtion D.C.

Wei Qian and Roger Leonard Burritt, 2015. The potential for environmental management accounting development in China. Journal of Accounting & Organizational Change. Vol. 11, No. 3, pp. 406 – 428.