

ẢNH HƯỞNG CỦA SỰ BIẾN ĐỘNG VỀ MÔI TRƯỜNG KINH DOANH VÀ CHIẾN LƯỢC KINH DOANH ĐẾN VIỆC THỰC HIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT Ở VIỆT NAM

Nguyễn Thị Hằng Nga
Trường ĐH Ngân hàng TP.HCM
Email: hangnga.dhnh@gmail.com

Ngày nhận: 24/02/2018

Ngày nhận bản sửa: 20/3/2018

Ngày duyệt đăng: 25/5/2018

Tóm tắt:

Nghiên cứu này tìm hiểu ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến thực hiện Kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Nghiên cứu khảo sát 262 doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam bằng bảng câu hỏi và sử dụng mô hình hồi quy cấu trúc tuyến tính. Kết quả cho thấy việc thực hiện kế toán quản trị môi trường chỉ ở mức trung bình, các doanh nghiệp chưa chú trọng việc phân tích các thông tin môi trường và việc thực hiện các báo cáo nội bộ về môi trường chỉ ở mức độ thấp. Ngoài ra, ảnh hưởng của các nhân tố sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến thực hiện kế toán quản trị môi trường, cũng như ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến chiến lược kinh doanh được giải thích một cách có nghĩa thống kê. Kết quả này hàm ý, chiến lược kinh doanh là động lực mạnh mẽ khuyến khích thực hiện kế toán quản trị môi trường ở Việt Nam.

Từ khóa: Chiến lược kinh doanh, Kế toán quản trị môi trường, Lý thuyết ngẫu nhiên, Sự biến động về môi trường kinh doanh.

Effects of Business Environmental Uncertainty and Business Strategy on Implementing Environmental Management Accounting in Manufacturing Firms in Vietnam

Abstract:

This study aims to evaluate the effects of business environmental uncertainty and business strategy on implementing environmental management accounting in manufacturing firms in Vietnam. The study used a questionnaire to survey 262 manufacturing firms in Vietnam and the use of Structural equation modelling (SEM). The results show that implementation of environmental management accounting is only at a moderate level and firms do not focus on the analysis of environmental information, and implementation of internal reports on the environment is low. In addition, the influence of factors of business environmental uncertainty and business strategy in the level of environmental management accounting implementation, and the influence of the business environmental uncertainty on the business strategy are statistically significant. This evidence implies that the business strategy is the driving force behind the implementation of environmental management accounting in Vietnam.

Keywords: Business strategy, environmental management accounting, contingency theory, business environmental uncertainty.

1. Giới thiệu

Theo Ahadiat (2008), môi trường kinh doanh liên tục thay đổi và sự thay đổi này có thể là do quá trình toàn cầu hóa, sự phát triển mạnh mẽ của công nghệ thông tin, những tiến bộ của chính sách, pháp luật. Những thay đổi này đã có một tác động đáng kể đến hệ thống kế toán quản trị, trong đó có kế toán quản trị môi trường (Bahramfar & cộng sự, 2007). Christ & Burritt (2013) cho rằng, khi các doanh nghiệp phải đối mặt với áp lực ngày càng tăng từ các bên liên quan để giảm thiểu tác động của doanh nghiệp đến môi trường, thì cần phải có những kỹ thuật mới hỗ trợ nhà quản trị trong việc ghi nhận, phân tích và báo cáo các thông tin môi trường. Kế toán quản trị môi trường có thể đáp ứng được yêu cầu đó.

Vai trò của kế toán quản trị môi trường được biết đến như là việc giúp các công ty theo dõi đầy đủ hơn về thu nhập, chi phí và các khoản nợ tiềm tàng có liên quan đến môi trường (Burritt & cộng sự, 2002), từ đó có thể hỗ trợ tốt hơn cho quá trình ra quyết định (Gale, 2006). Nhận thức được lợi ích của kế toán quản trị môi trường nhiều tổ chức đã thay đổi chiến lược kinh doanh theo hướng sản xuất kinh doanh xanh và phát triển bền vững (Clarke & O'Neill, 2005).

Mặc dù vậy, theo Herzig & cộng sự (2012), hiện nay, ở các nước đang phát triển chưa có nhiều nghiên cứu về kế toán quản trị môi trường. Đặc biệt, khu vực Đông Nam Á có rất ít các nghiên cứu được thực hiện thuộc lĩnh vực kế toán quản trị môi trường. Đã có một vài nghiên cứu cho thấy sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh có tác động đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Ví dụ như, theo Gosselin (1997), chiến lược kinh doanh là một yếu tố quan trọng thúc đẩy quá trình thực hiện đổi mới hệ thống kế toán quản trị. Trong khi đó, Govindarajan (1984) lập luận rằng môi trường kinh doanh không ổn định sẽ tạo áp lực buộc nhà quản trị phải thu thập và xử lý nhiều thông tin để giảm bớt sự không chắc chắn của môi trường. Tuy nhiên, kết quả của các nghiên cứu trước đây về ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường là chưa thống nhất với nhau và cần được nghiên cứu thêm. Chẳng hạn, Chang & Deegan (2010) không tìm thấy ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị

môi trường.

Ở Việt Nam cũng đã có một vài nhà nghiên cứu quan tâm đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, nhưng chủ yếu tiếp cận theo hướng tầm quan trọng và định hướng áp dụng kế toán quản trị môi trường (chẳng hạn, nghiên cứu của Nguyễn Văn Trâm, 2016), hoặc tiếp cận theo hướng nghiên cứu về mô hình kế toán chi phí môi trường (ví dụ như nghiên cứu của Lê Kim Ngọc, 2016).

Thời gian gần đây, đã có một vài nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị chi phí môi trường, là một nội dung thuộc kế toán quản trị môi trường, và cũng chỉ nghiên cứu cho một lĩnh vực sản xuất cụ thể nào đó. Phạm Thị Bích Chi & cộng sự (2016) nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp sản xuất gạch; Nguyễn Thị Nga (2016) nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất thép. Một số nghiên cứu khác về ảnh hưởng của các yếu tố thể chế đến thực hiện kế toán quản trị môi trường như nghiên cứu của Nguyễn Thị Hằng Nga (2018), hoặc nghiên cứu về các yếu tố thuộc đặc điểm doanh nghiệp tác động đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường của Nguyễn Thị Hằng Nga (2017).

Lê Thị Tâm & Nguyễn Hoàn (2016) cũng đưa biến chiến lược kinh doanh vào mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp sản xuất gạch. Tuy nhiên, khi thực hiện phân tích nhân tố khám phá, biến chiến lược kinh doanh lại gom lại với biến nhận thức nhà quản trị và biến sự kết nối giữa bộ phận kế toán và bộ phận quản lý môi trường, và các tác giả đặt tên nhân tố này là động lực nhà quản trị.

Như vậy, cần có thêm các nghiên cứu về ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến việc áp dụng kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

Dựa trên nền tảng lý thuyết ngẫu nhiên, nghiên cứu này sẽ phân tích ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, đồng thời nghiên cứu cũng phân tích ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến chiến lược kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Hay nói cách khác, nghiên cứu kiểm tra ba tác động:

(1) Tác động trực tiếp của chiến lược kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường; (2) Tác động trực tiếp của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, và; (3) tác động gián tiếp của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường thông qua vai trò trung gian của chiến lược kinh doanh.

2. Cơ sở lý thuyết và mô hình nghiên cứu

2.1. Kế toán quản trị môi trường

Theo Ủy ban phát triển bền vững của Liên hiệp quốc UNDS (2001), kế toán quản trị môi trường là phương pháp xác định và đo lường toàn bộ chi phí môi trường của các quy trình sản xuất hiện tại cùng với lợi ích kinh tế của quá trình ngăn ngừa ô nhiễm hoặc các quy trình sản xuất sạch hơn và tích hợp các chi phí, lợi ích này vào việc ra quyết định kinh doanh.

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế IFAC (2005), kế toán quản trị môi trường sử dụng hai loại thông tin về môi trường là thông tin hiện vật và thông tin giá trị (tiền tệ), liên quan đến chi phí theo chu kỳ sống, kế toán chi phí toàn bộ, đánh giá lợi ích và chi phí, và lập kế hoạch chiến lược cho quản lý môi trường. Thông tin môi trường hiện vật là thông tin về lưu lượng của nước, vật liệu, năng lượng và chất thải. Thông tin môi trường tiền tệ liên quan đến chi phí và thu nhập môi trường (IFAC, 2005). Thông tin do kế toán quản trị môi trường cung cấp có thể được sử dụng để xác định chi phí và định giá sản phẩm, quyết định đầu tư và báo cáo môi trường.

2.2. Lý thuyết ngẫu nhiên và các yếu tố thuộc lý thuyết ngẫu nhiên

Lý thuyết ngẫu nhiên được phát triển từ lý thuyết tổ chức và được áp dụng trong các nghiên cứu thuộc lĩnh vực kế toán từ giữa những năm 1970 (Hutaibat, 2005). Lý thuyết này nghiên cứu ảnh hưởng của các yếu tố thuộc đặc điểm của một tổ chức và hoàn cảnh môi trường xung quanh nó đến các thiết kế của tổ chức. Các nghiên cứu ứng dụng lý thuyết ngẫu nhiên trong lĩnh vực kế toán chỉ ra rằng các yếu tố sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh ảnh hưởng đến việc lựa chọn hệ thống thông tin kế toán (Hutaibat, 2005).

Trong đó, môi trường kinh doanh là tất cả các yếu tố tồn tại bên ngoài ranh giới của tổ chức và có tiềm năng ảnh hưởng đến một phần hoặc toàn bộ tổ chức (Daft & cộng sự, 2010). Môi trường kinh doanh, đặc

biệt là sự biến động về môi trường kinh doanh, là một biến ngẫu nhiên tiềm ẩn ảnh hưởng đến việc thiết kế hệ thống thông tin kế toán (Chenhall, 2003). Theo Thompson (1967), sự biến động về môi trường kinh doanh là khả năng khó kiểm soát hoặc không thể dự đoán được về môi trường kinh doanh. Chiến lược kinh doanh (chiến lược kinh doanh) của doanh nghiệp là một kế hoạch tổng thể bao gồm việc xác định mục tiêu, phương pháp thực hiện và phân bổ các nguồn lực để thực hiện các mục tiêu đó, nhằm thiết lập một vị trí thuận lợi so với các đối thủ cạnh tranh khác (Chandler, 1990). Nghiên cứu của Gosselin (1997) cho thấy chiến lược kinh doanh là một nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến quá trình đổi mới kế toán.

2.3. Phát triển giả thuyết

Theo Abdel-Kader & Luther (2008), lý thuyết ngẫu nhiên cung cấp nền tảng để giải thích ảnh hưởng của các biến số thuộc bối cảnh tổ chức bao gồm môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến việc triển khai thực hiện kế toán quản trị. Trong khi đó, Birkin (1996) cho rằng, kế toán quản trị môi trường là một sự phát triển tiếp theo của kế toán quản trị. Kết hợp hai lập luận của hai nghiên cứu này, Christ & Burritt (2013), đã biện luận rằng lý thuyết ngẫu nhiên cung cấp một lăng kính thích hợp để kiểm tra ảnh hưởng của các biến số thuộc bối cảnh tổ chức đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường.

Sự biến động về môi trường kinh doanh được coi là tác nhân kích thích mạnh mẽ thúc đẩy việc thực hiện kế toán quản trị môi trường (Chenhall, 2003). Cung cấp thông tin là một chức năng quan trọng của kế toán quản trị. Theo Thompson (1967) khi môi trường kinh doanh càng năng động nhà quản trị càng phải xử lý nhiều thông tin hơn để ứng phó với những điều không chắc chắn. Kết quả nghiên cứu của Fisher (1996) cũng cho thấy khi sự biến động về môi trường kinh doanh gia tăng các tổ chức có nhiều khả năng áp dụng kế toán quản trị môi trường.

Chiến lược kinh doanh của các doanh nghiệp cũng là một động lực mạnh mẽ cho việc thực hiện kế toán quản trị môi trường ở các tổ chức (Parker, 1997). Kết quả nghiên cứu của Christ & Burritt (2013) cho thấy chiến lược kinh doanh của các doanh nghiệp tác động cùng chiều đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường.

Bảng 1: Thang đo mức độ thực hiện kế toán quản trị môi trường

Mã hóa	Nội dung thang đo
KTMT1	Xác định chi phí sản xuất kinh doanh liên quan đến môi trường (Chi phí mua tài nguyên thiên nhiên, như: năng lượng, nước, vật liệu khác).
KTMT2	Xác định chi phí tiềm ẩn liên quan đến môi trường.
KTMT3	Xác định thu nhập liên quan đến môi trường.
KTMT4	Phân bổ chi phí liên quan đến môi trường.
KTMT5	Đánh giá chi phí vòng đời sản phẩm.
KTMT6	Đánh giá dòng chi phí nguyên vật liệu (xác định hao phí NVL và chi phí xử lý trước khi được phép xả thải ra môi trường).
KTMT7	Đánh giá hiệu quả các nguồn tài nguyên.
KTMT8	Đánh giá tác động của sản phẩm đến môi trường.
KTMT9	Thực hiện các báo cáo nội bộ liên quan đến môi trường.

Ngoài ra, Gupta & Govindarajan (1984) cho rằng doanh nghiệp có thể lựa chọn các chiến lược kinh doanh khác nhau để đối phó với sự biến động của môi trường kinh doanh. Hay nói cách khác, sự biến động về môi trường kinh doanh tác động đến chiến lược kinh doanh, và đến lượt nó chiến lược kinh doanh tác động đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, điều này có nghĩa là chiến lược kinh doanh có thể đóng vai trò trung gian trong mối quan hệ giữa sự biến động về môi trường kinh doanh và việc thực hiện kế toán quản trị môi trường của doanh nghiệp. Do đó, sự biến động về môi trường kinh doanh ảnh hưởng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường thông qua hai tác động: (1) tác động trực tiếp của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, và (2) tác động gián tiếp của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường thông qua trung gian là chiến lược kinh doanh.

Như vậy, có thể đề xuất rằng cả môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đều ảnh hưởng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường của các

doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Bên cạnh đó, chiến lược kinh doanh còn đóng vai trò trung gian tác động đến mối quan hệ giữa môi trường kinh doanh và việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Từ đây, nghiên cứu đề xuất các giả thuyết như sau:

Giả thuyết H1: Sự biến động môi trường kinh doanh có ảnh hưởng trực tiếp và thuận chiều đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường.

Giả thuyết H2: Chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng trực tiếp và thuận chiều đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường.

Giả thuyết H3: Ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường là tích cực, thông qua vai trò trung gian của chiến lược kinh doanh.

3. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng dựa trên một mẫu bao gồm 262 doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Cách thức thu thập dữ liệu là điều tra trực tiếp thông tin qua bảng câu hỏi.

Thang đo Likert 5 điểm với mức từ 1 đến 5 lần

Bảng 2: Thang đo sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh

Thang đo	Mã hóa	Nội dung thang đo
MTKD	MTKD 1	Chính sách về môi trường của các cấp có thẩm quyền sẽ thay đổi
	MTKD 2	Các nguồn lực về môi trường mà doanh nghiệp sử dụng sẽ ngày càng khan hiếm
	MTKD 3	Nhu cầu của thị trường về sản phẩm xanh sẽ tăng lên
	MTKD 4	Cạnh tranh xanh trong lĩnh vực sản xuất của doanh nghiệp ngày càng khốc liệt
	MTKD 5	Công nghệ trong lĩnh vực sản xuất của doanh nghiệp sẽ cải tiến nhanh
chiến lược kinh doanh	CLKD 1	Chính sách chung về môi trường
	CLKD 2	Tuân thủ các quy định về môi trường
	CLKD 3	Cung cấp sản phẩm thân thiện với môi trường
	CLKD 4	Chứng nhận về môi trường
	CLKD 5	Giải pháp quản lý môi trường

Bảng 3: Quy mô tài sản của các doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu

Quy mô tài sản (tỷ VND)	Số lượng doanh nghiệp	Tỷ lệ (%)
Dưới 20 tỷ VND	46	17,6%
Từ 20 đến 50 tỷ VND	51	19,5 %
Từ 50 đến 100 tỷ VND	59	22,5 %
Trên 100 tỷ VND	106	40,5 %
Tổng	262	100 %

Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm SPSS.

lượt tương ứng từ không bao giờ (1) đến luôn luôn (5) được sử dụng để đánh giá việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Trong đó, thang đo thực hiện kế toán quản trị môi trường, ký hiệu là KTMT với 9 biến quan sát, được kế thừa và hiệu chỉnh từ nghiên cứu của Jalaludin & cộng sự (2011) và Namakonzi & Inanga (2014) (Bảng 1).

Thang đo Likert 5 điểm với mức từ 1 đến 5 lần lượt tương ứng từ rất không đồng ý (1) đến hoàn toàn đồng ý (5) được sử dụng để đánh giá mức độ cảm nhận về sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh. Trong đó, thang đo sự biến động về môi trường kinh doanh, ký hiệu là MTKD gồm có 5 biến quan sát và thang đo chiến lược kinh doanh, ký hiệu là CLKD gồm có 5 biến quan sát, tất cả đều được kế thừa và điều chỉnh từ thang đo của Chang & Deegan (2010) (Bảng 2).

Sau khi thu thập dữ liệu, nghiên cứu thực hiện phân tích thống kê mô tả, kiểm tra độ tin cậy của thang đo, phân tích nhân tố khám phá bằng SPSS.20, nghiên cứu sử dụng phần mềm AMOS.20 để phân tích nhân tố khẳng định và phân tích hồi quy bằng mô hình cấu trúc SEM nhằm đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Mô tả mẫu nghiên cứu

Các doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu có quy mô lớn (tổng tài sản trên 100 tỷ VND) chiếm tỷ lệ xấp xỉ 40%. Các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và quy mô vừa chiếm tỷ lệ khoảng 60%. Trong đó

doanh nghiệp có quy mô rất nhỏ và nhỏ (tổng tài sản dưới 50 tỷ VND) chiếm tỷ lệ khoảng 37% và doanh nghiệp có quy mô vừa (tổng tài sản từ 50 đến 100 tỷ VND) chiếm tỷ lệ 22,5 % (Bảng 3).

Về lĩnh vực kinh doanh, các doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu chủ yếu hoạt động trong lĩnh vực công nghiệp chế biến, chiếm tỷ lệ 64,5%. Doanh nghiệp hoạt động trong ngành công nghiệp chế tạo chiếm tỷ lệ 19,1%. Doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực khác như khai khoáng, điện, khí đốt, xử lý rác thải, nước thải và tái chế chiếm tỷ lệ 16,4% (Bảng 4).

Về hình thức sở hữu, doanh nghiệp 100% vốn nhà nước và doanh nghiệp có vốn nhà nước chi phối chiếm tỷ lệ 20,2%. Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài từ 51% trở lên chiếm tỷ lệ 31,7%. Còn lại là các doanh nghiệp có nguồn vốn khác.

4.2. Kết quả phân tích thống kê

Nhìn chung, việc thực hiện kế toán quản trị môi trường của các doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu chỉ ở mức độ vừa. Trung bình của thang đo KTMT là 3,165/5 điểm. Trong đó, giá trị trung bình của biến quan sát cao nhất là 3,84 thuộc biến KTMT1 (*Xác định chi phí sản xuất kinh doanh liên quan đến môi trường*) và giá trị trung bình thấp nhất là 2,38 thuộc về biến KTMT8 (*Đánh giá tác động của sản phẩm đến môi trường*).

Các doanh nghiệp đánh giá sự biến động về môi trường kinh doanh ở mức độ tương đối. Trung bình của thang đo MTKD là 3,45. Biến quan sát của thang đo MTKD có giá trị trung bình cao nhất là MTKD1 (*Chính sách về môi trường của các cấp có thẩm*

Bảng 4: Lĩnh vực kinh doanh của các doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu

Lĩnh vực kinh doanh	Số lượng doanh nghiệp	Tỷ lệ (%)
Công nghiệp chế biến	169	64,5 %
Công nghiệp chế tạo	50	19,1 %
Lĩnh vực khác	43	16,4 %
Tổng	262	100 %

Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm SPSS.

Bảng 5: Giá trị trung bình của các thang đo

Thang đo thực hiện kế toán quản trị môi trường		Thang đo sự biến động về môi trường kinh doanh		Thang đo chiến lược kinh doanh	
Biến quan sát	Trung bình	Biến quan sát	Trung bình	Biến quan sát	Trung bình
KTMT1	3,84	MTKD1	3,62	CLKD1	3,62
KTMT2	3,73	MTKD2	3,55	CLKD2	3,64
KTMT3	3,68	MTKD3	3,44	CLKD3	3,67
KTMT4	3,70	MTKD4	3,44	CLKD4	3,44
KTMT5	3,16	MTKD5	3,20	CLKD5	3,47
KTMT6	2,60				
KTMT7	2,59				
KTMT8	2,38				
KTMT9	2,80				
Trung bình	3,165	Trung bình	3,45	Trung bình	3,57

Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm SPSS.

quyền), đạt mức 3,62 và giá trị trung bình thấp nhất là 3,20 thuộc biến quan sát MTKD5 (*Công nghệ trong lĩnh vực sản xuất của doanh nghiệp*).

Chiến lược kinh doanh của các doanh nghiệp được đánh giá khá cao và tương đối đồng đều. Giá trị trung bình của thang đo CLKD là 3,57. Trong đó, giá trị trung bình của biến CLKD1 (*Chính sách chung về môi trường*), CLKD2 (*Tuân thủ các quy định về môi trường*) và CLKD3 (*Cung cấp sản phẩm thân thiện với môi trường*) đều ở mức cao trên 3,62. Các biến quan sát CLKD4 (*Chứng nhận về môi trường*)

và CLKD5 (*Giải pháp quản lý môi trường*) có giá trị trung bình thấp hơn, nhưng đều đạt trên mức 3,44.

4.3. Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo và phân tích nhân tố khám phá EFA

Theo Hoàng Thị Phương Thảo & Hoàng Trọng (2006) các thang đo có hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0,6 và các hệ số tương quan biến tổng của từng biến quan sát trong từng thang đo đều lớn hơn 0,3 thì đạt độ tin cậy. Kết quả kiểm định cho thấy thang đo CLKD, có biến quan sát CLKD5 (*Giải pháp quản lý môi trường*) có hệ số tương quan biến tổng là 0,2

Bảng 6: Độ tin cậy Cronbach's Alpha của các thang đo

Thang đo	Ký hiệu biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha khi loại biến	Hệ số Cronbach's Alpha
Sự biến động về môi trường kinh doanh (môi trường kinh doanh)	MTKD 1	0,611	0,800	0,829
	MTKD 2	0,630	0,795	
	MTKD 3	0,643	0,791	
	MTKD 4	0,625	0,800	
	MTKD 5	0,657	0,793	
Chiến lược kinh doanh (chiến lược kinh doanh)	CLKD 1	0,667	0,800	0,840
	CLKD 2	0,693	0,788	
	CLKD 3	0,709	0,781	
	CLKD 4	0,624	0,818	
Kế toán quản trị môi trường (KTMT)	KTMT 1	0,630	0,882	0,892
	KTMT 2	0,649	0,881	
	KTMT 3	0,600	0,884	
	KTMT 4	0,631	0,882	
	KTMT 5	0,607	0,884	
	KTMT 6	0,638	0,882	
	KTMT 7	0,722	0,876	
	KTMT 8	0,727	0,875	
	KTMT 9	0,680	0,878	

Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm SPSS.

Bảng 7: Ma trận nhân tố đã xoay

Ký hiệu biến	Nhân tố KTMT	Nhân tố MTKD	Nhân tố CLKD
Kế toán quản trị môi trường (KTMT)	KTMT8	0,779	
	KTMT7	0,779	
	KTMT9	0,727	
	KTMT6	0,689	
	KTMT2	0,681	
	KTMT4	0,666	
	KTMT1	0,665	
	KTMT5	0,650	
Sự biến động về môi trường kinh doanh (môi trường kinh doanh)	KTMT3	0,633	
	MTKD3	0,767	
	MTKD5	0,763	
	MTKD4	0,666	
	MTKD1	0,646	
Chiến lược kinh doanh (chiến lược kinh doanh)	MTKD2	0,636	
	CLKD2		0,791
	CLKD1		0,770
	CLKD3		0,765
	CLKD4		0,660

Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm SPSS.

(nhỏ hơn 0,3) nên nghiên cứu tiến hành loại biến CLKD5 và thực hiện kiểm định lại. Sau khi loại biến này, cả 3 thang đo KTMT, MTKD và CLKD đều có hệ số Cronbach's Alpha đạt từ 0,829 trở lên (lớn hơn 0,6) và các hệ số tương quan biến tổng của từng biến quan sát trong từng thang đo, đạt từ 0,6 trở lên (lớn hơn 0,3) nên các thang đo này đều đạt độ tin cậy. Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo được trình bày ở Bảng 6.

Như vậy, tất cả các thang đo đều đã thỏa mãn điều kiện kiểm định độ tin cậy và được sử dụng cho bước phân tích nhân tố khám phá. Sử dụng 9 biến quan sát của thang đo KTMT và tiến hành phân tích nhân tố khám phá, kết quả rút trích được 1 nhân tố với hệ số KMO = 0,909 với giá trị Sig = 0,000 nên phân tích nhân tố khám phá là phù hợp với dữ liệu. Giá trị Eigenvalue dừng ở nhân tố thứ 1 là 4,892. Nhân tố KTMT giải thích được 54,35% biến thiên của dữ liệu. Các hệ số tải nhân tố của thang đo KTMT đều lớn hơn 0,5.

Tiếp tục sử dụng 9 biến quan sát của hai thang đo MTKD và CLKD để tiến hành phân tích nhân tố khám phá đã rút trích được 2 nhân tố với hệ số KMO = 0,859 với giá trị Sig = 0,000. Giá trị Eigenvalue dừng ở nhân tố thứ 2 là 1,334 (lớn hơn 1). Hai nhân tố rút trích giải thích được 63,62% biến thiên của dữ

liệu. Các hệ số tải nhân tố đều lớn hơn 0,5. Như vậy, các điều kiện ràng buộc về phân tích nhân tố khám phá đều đạt yêu cầu. Các nhân tố sau khi phân tích có kết quả như trình bày tại Bảng 7.

4.4. Kết quả phân tích nhân tố khẳng định CFA

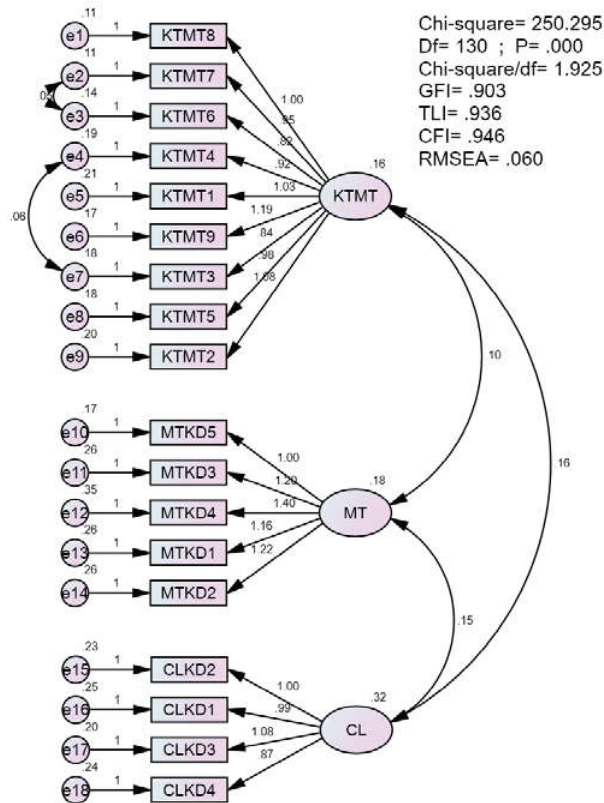
Theo Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2008), nếu các chỉ số TLI, CFI, GFI lớn hơn 0,9; RMSEA nhỏ hơn 0,8 và CMIN/df thì mô hình được xem là phù hợp với dữ liệu thị trường. Kết quả phân tích nhân tố khẳng định cho thấy các chỉ số TLI = 0,936; CFI = 0,946; chỉ số GFI = 0,903 đều lớn hơn 0,9; RMSEA = 0,006 (nhỏ hơn 0,8) và CMIN/df = 1,925 (nhỏ hơn 2). Như vậy, mô hình nghiên cứu phù hợp với dữ liệu. Ngoài ra, các trọng số hồi quy chuẩn hóa đều lớn hơn 0,5 và có ý nghĩa thống kê ở mức ý nghĩa 5% nên các thang đo đạt được giá trị hội tụ.

4.5. Kết quả phân tích hồi quy

Sau khi phân tích CFA đạt yêu cầu, nghiên cứu tiến hành kiểm định các giả thuyết theo mô hình cấu trúc SEM.

Các hệ số ước lượng trong mô hình cấu trúc SEM đều dương, và tất cả các mối quan hệ đều có ý nghĩa thống kê ở mức ý nghĩa 5%. Điều này cho thấy, các biến MTKD và CLKD đều ảnh hưởng thuận chiều đến thực hiện kế toán quản trị môi trường và biến

Hình 1: Kết quả phân tích nhân tố khẳng định



Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm AMOS.

MTKD có tác động dương đến chiến lược kinh doanh. Như vậy, các giả thuyết H1, H2 và H3 đều được chấp nhận.

Các phát hiện của nghiên cứu này cho thấy sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đều có ảnh hưởng đáng kể đến việc áp dụng kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Ngoài ra, ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường là tích cực thông qua vai trò trung gian của chiến lược kinh doanh.

Kết quả này là phù hợp với những kỳ vọng từ lý thuyết ngẫu nhiên và phù hợp với những phát hiện của các nghiên cứu trước đây. Chẳng hạn, Fisher (1996) nhận thấy khi sự biến động về môi trường kinh doanh gia tăng các tổ chức có nhiều khả năng áp dụng kế toán quản trị môi trường. Kết quả nghiên cứu của Parker (1997) và Christ & Burritt (2013) phát hiện ra mối quan hệ thuận chiều giữa chiến lược kinh doanh và việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Parker (1997) cũng cho rằng chiến lược kinh doanh đã đóng vai trò trung gian trong mối quan hệ giữa sự biến động về môi trường kinh

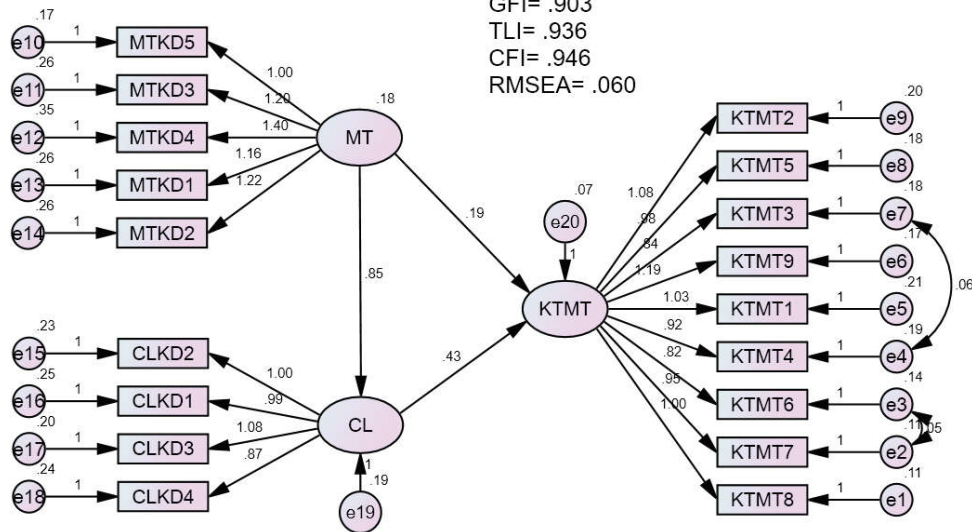
doanh và việc thực hiện kế toán quản trị môi trường của doanh nghiệp.

Theo kết quả của nghiên cứu này ảnh hưởng của chiến lược kinh doanh đến thực hiện kế toán quản trị môi trường là mạnh nhất (thể hiện qua hệ số hồi quy đã chuẩn hóa bằng 0,610). Ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường ở mức thấp hơn (hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,198). Kết quả này hàm ý rằng chiến lược kinh doanh là biến số quan trọng nhất góp phần thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

Như vậy, để khuếch tán việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, chiến lược về môi trường của doanh nghiệp nên là vấn đề đầu tiên cần giải quyết và cải thiện. Để thực hiện điều này, trước hết doanh nghiệp cần phải đặt ra các mục tiêu và chính sách chung về môi trường bên cạnh việc cung cấp các sản phẩm thân thiện với môi trường, cam kết tuân thủ các quy định về môi trường thì còn phải đưa ra các giải pháp quản lý và bảo vệ môi trường. Ngoài ra, để gia tăng việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, doanh nghiệp cũng cần phải xác định các chiến lược

Hình 2: Kết quả SEM mô hình lý thuyết

Chi-square= 250.295
Df= 130 ; P= .000
Chi-square/df= 1.925
GFI= .903
TLI= .936
CFI= .946
RMSEA= .060



Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm AMOS.

kinh doanh phù hợp để thích ứng với sự biến đổi không ngừng của môi trường kinh doanh.

5. Kết luận

Nghiên cứu này ứng dụng lý thuyết ngẫu nhiên, nhằm tìm hiểu ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường của các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam và liệu ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường có thông qua vai trò trung gian của chiến lược kinh doanh hay không. Theo mẫu nghiên cứu từ 262 doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam, việc thực hiện kế toán quản trị môi trường chỉ ở mức trung bình (3,165 trên thang đo likert 5 điểm) và chủ yếu là thu thập các thông tin về chi phí liên quan đến môi trường. Việc xử lý, phân tích thông tin và thực hiện các báo cáo về môi trường còn ở mức thấp. Biến quan sát “đánh giá tác động của sản phẩm đến môi trường” có trung bình

thấp nhất, đạt 2,38 điểm.

Kết quả hồi quy bằng mô hình cấu trúc SEM cho thấy, cả hai biến sự biến động về môi trường kinh doanh và chiến lược kinh doanh đều tác động đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường một cách có nghĩa thống kê. Ngoài tác động trực tiếp, ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường còn thông qua vai trò trung gian của chiến lược kinh doanh. Như vậy, lý thuyết ngẫu nhiên đã rất hữu ích trong việc giải thích việc thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

Kết quả của nghiên cứu này có ý nghĩa thiết thực đối với các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Thứ nhất, vì chiến lược kinh doanh có ảnh hưởng cùng chiều đến thực hiện kế toán quản trị môi trường nên các nhà quản trị cần xây dựng các mục tiêu và chương trình hành động hướng môi trường, nhằm đẩy mạnh

Bảng 8: Kết quả kiểm định mối quan hệ nhân quả giữa các nhân tố

Mối quan hệ	Ước lượng	S.E.	C.R.	P
KTMT <--- MTKD	0,185 (0,198)	0,075	2,477	0,013
KTMT <--- CLKD	0,430 (0,610)	0,063	6,787	0,000
CLKD <--- MTKD	0,850 (0,640)	0,107	7,913	0,000

Ghi chú () là hệ số ước lượng đã chuẩn hóa.

Nguồn: Kết quả xử lý dữ liệu bằng phần mềm AMOS.

việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Thứ hai, vì ảnh hưởng của sự biến động về môi trường kinh doanh đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường là cùng chiều và thông qua vai trò trung gian của chiến lược kinh doanh nên để thích ứng với sự biến động về môi trường kinh doanh các doanh nghiệp phải lựa chọn các chiến lược môi trường phù hợp, góp phần thúc đẩy việc thực hiện kế toán quản trị môi trường, nhằm thực hiện sản xuất kinh doanh một cách bền vững.

Cũng như những nghiên cứu khác, nghiên cứu cũng còn một số giới hạn nhất định. Trước hết, mẫu trong nghiên cứu chưa mang tính đại diện cao vì được chọn theo phương pháp thuận tiện. Tiếp theo, nghiên cứu cũng chưa xem xét ảnh hưởng của các nhân tố thuộc về đặc điểm doanh nghiệp và các nhân tố áp lực thể chế đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Để tăng tính khái quát, các nghiên cứu sau có thể mở rộng đối tượng, phạm vi, và bổ sung thêm các nhân tố khác.

Tài liệu tham khảo:

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008), 'The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis', *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Ahadiat, N. (2008), 'In search of practiced-based topics for management accounting education', *Management Accounting Quarterly*, 9(4), 42-54.
- Bahramfar, N., Khajavi, S. & Nazemi, A. (2007), 'Identify barriers to development in management accounting manufacturing companies listed in Tehran stock exchange', *Journal of Development and Investment*, 1, 93-116.
- Birkin, F. (1996), 'Environmental Management Accounting', *Management Accounting, New York*, 74(2), 34-37.
- Burritt, R.L., Hahn, T. & Schaltegger, S. (2002), 'Towards a comprehensive framework for environmental management accounting links between business actors and EMA tools', *Australian Accounting Review*, 12(2), 39-50.
- Clarke, K. & O'Neill, S. (2005), 'Is the environmental professional an accountant?', *Greener Management International*, 49, 111-124.
- Chandler, A.D. (1990), *Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise*, MIT Press, Cambridge, UK.
- Chang, H. & Deegan, C. (2010), 'Exploring factors influencing environmental Management Accounting adoption at RMIT University', *Sixth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA) conference*, Sydney, Australia, 11-13.
- Chenhall, R.H. (2003), 'Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future', *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Christ, K.L. & Burritt, R.L. (2013), 'Environmental management accounting: the significance of contingent variables for adoption', *Journal of Cleaner Production*, 41(0), 163-173.
- Daft, R.L., Murphy, J. & Willmott, H. (2010), *Organization theory and design*, Cengage learning EMEA, South Western, USA.
- Fisher, C. (1996), 'The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences on management information requirements: A research note', *Accounting, Organizations and Society*, 21(4), 361-369.
- Gale, R. (2006), 'Environmental management accounting as a reflexive modernization strategy in cleaner production', *Journal of Cleaner production*, 14(14), 1228-1236.
- Gosselin, M. (1997), 'The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing', *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.
- Govindarajan, V. (1984), 'Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable', *Accounting, organizations and society*, 9(2), 125-135.
- Gupta, A. K. & Govindarajan, V. (1984), 'Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation', *Academy of Management journal*, 27(1), 25-41.

- Herzig, C., Viere, T., Schaltegger, S. & Burritt, R.L. (2012), *Environmental management accounting: case studies of South-East Asian companies*, Routledge, Abingdon, New York.
- Hoàng Thị Phương Thảo & Hoàng Trọng (2006), *Giá trị dịch vụ và chất lượng dịch vụ trong giáo dục đại học nhìn từ góc độ sinh viên*, Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, Đề tài CS-2005-09.
- Hutaiabat, K.A. (2005), *Management accounting practices in Jordan: A contingency approach*, Ph.D Dissertation, Unpublished, University of Bristol, Bristol, UK.
- IFAC (2005), *International Guidelines on Environmental Management Accounting*, International Federation of Accountants, New York.
- Jalaludin, D., Sulaiman, M. & Ahmad, N.N.N. (2011), 'Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: a new institutional sociology perspective', *Social Responsibility Journal*, 7(4), 540-557.
- Lê Kim Ngọc (2016), 'Kế toán chi phí môi trường trong doanh nghiệp', *Hội thảo khoa học cấp quốc gia: Kế toán, kiểm toán Việt Nam: 20 năm cải cách và hội nhập*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội, 237-242.
- Lê Thị Tâm & Nguyễn Hoàn (2016), 'Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí môi trường trong doanh nghiệp sản xuất gạch', *Hội thảo khoa học cấp quốc gia: Kế toán, kiểm toán Việt Nam: 20 năm cải cách và hội nhập*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội, 228-236.
- Namakonzi, R. & Inanga, E.L. (2014), 'Environmental management accounting and environmental management in manufacturing industries in Uganda', *African Journal of Economic and Sustainable Development*, 3(4), 288-329.
- Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2008), *Nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, Nhà xuất bản Thống kê.
- Nguyễn Thị Hằng Nga (2017), 'Đặc điểm của công ty và mức độ tổ chức thực hiện Kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam', *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 12/2017 (171), 53-56
- Nguyễn Thị Hằng Nga (2018), 'Áp lực thể chế với việc thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam', *Tạp chí kinh tế và phát triển*, số 250(2), 129-138
- Nguyễn Thị Nga (2016), 'Xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất thép Việt Nam', *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 8/2016 (155), 34-37
- Nguyễn Văn Trâm (2016), 'Lý do cốt lõi cho sự quan tâm của quốc tế đối với kế toán quản trị môi trường', *Hội thảo khoa học cấp quốc gia: Kế toán, kiểm toán Việt Nam: 20 năm cải cách và hội nhập*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội, 243-247.
- Parker, L. (1997), 'Accounting for Environmental Strategy: Cost Management, Control and Performance Evaluation', *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 4 (2), pp.145- 173
- Phạm Thị Bích Chi, Lê Thị Tâm & Trần Anh Ngọc (2016), 'ECMA tại Việt Nam – Nghiên cứu trường hợp doanh nghiệp sản xuất gạch', *Tạp chí kinh tế và phát triển*, 230, 72-79
- Thompson, J.D. (1967), *Organizations in action: Social science bases of administrative theory*, Transaction publishers, USA.
- UNSD (2001), *Environmental management accounting: procedures and principles*, United Nation Division for sustainable Development: Expert Working Group, New York.