

# ÁP LỰC THỂ CHẾ VỚI VIỆC THỰC HIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT Ở VIỆT NAM

Nguyễn Thị Hằng Nga

Đại học Ngân hàng thành phố Hồ Chí Minh

Email: hangnga.dnhn@gmail.com

Ngày nhận: 10/02/2018

Ngày nhận bản sửa: 20/3/2018

Ngày duyệt đăng: 02/4/2018

## Tóm tắt:

Nghiên cứu này nhằm tìm hiểu mức độ thực hiện kế toán quản trị môi trường của các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam và liệu việc thực hiện đó có bị ảnh hưởng bởi các nhân tố thuộc áp lực thể chế. Nghiên cứu khảo sát 291 doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam thông qua 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 (3,08 trên thang đo likert 5 điểm), 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 áp lực cưỡng ép, áp lực quy chuẩn và áp lực mô phỏng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường là có nghĩa thống kê. Kết quả này hàm ý các áp lực cưỡng ép, quy chuẩn và mô phỏng là động lực thúc đẩy việc thực hiện kế toán quản trị môi trường ở Việt Nam.

**Từ khóa:** Áp lực cưỡng ép, kế toán quản trị môi trường, lý thuyết thể chế, áp lực mô phỏng, áp lực quy chuẩn.

## Institutional Pressure and Environmental Management Accounting Implementation in Manufacturing Firms in Vietnam

### Abstract:

This study aims to evaluate the extent of environmental management accounting implementation in Vietnamese manufacturing firms and the impact of institutional isomorphism on implementation. The study uses a questionnaire to survey 291 manufacturing firms in Vietnam and Structural equation modeling (SEM). The results show that implementation of environmental management accounting is only at a moderate level (3.08 in the five-point Likert scale) and firms do not focus on the analysis of environmental information, and the implementation of internal reports on the environment is low. In addition, the influence of factors such as coercive pressure, normative pressure, and mimetic pressure in the level of environmental management accounting implementation are statistically significant. This evidence implies that coercive pressures, normative pressure, and mimetic pressure are the driving force of environmental management accounting implementation in Vietnam.

**Keywords:** Coercive pressure, environmental management accounting, institutional theory, mimetic pressure, normative pressure.

## 1. Giới thiệu

Trên toàn cầu, mối quan tâm về tác động của hoạt động sản xuất kinh doanh đến môi trường và

áp lực của các quy định về môi trường đang tăng lên nhanh chóng. Kết quả là, nhiều doanh nghiệp bắt đầu hướng đến việc kiểm soát các thông tin môi

trường và chuẩn hóa hoạt động kinh doanh của họ (Ernst & Young, 2012). Việc thực hiện kế toán quản trị môi trường sẽ giúp các công ty đánh giá tác động của hoạt động sản xuất kinh doanh đến môi trường, từ đó phản ánh đầy đủ hơn về thu nhập, chi phí và các khoản nợ tiềm tàng có liên quan đến môi trường (Burritt & cộng sự, 2002). Dự kiến việc cung cấp các thông tin về kế toán quản trị môi trường sẽ hỗ trợ quá trình ra quyết định từ đó gia tăng lợi ích kinh tế (Gale, 2006).

Mặc dù đem lại nhiều lợi ích, nhưng việc thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp ở nhiều quốc gia vẫn còn yếu, đặc biệt là ở các nước đang phát triển (Chang & Deegan, 2010). Ngoài ra, hiện nay, chưa có nhiều nghiên cứu về kế toán quản trị môi trường được thực hiện ở các nền kinh tế mới nổi, đặc biệt là ở khu vực Đông Nam Á (Herzig & cộng sự, 2012). Kết quả của một số nghiên cứu cho thấy các áp lực thể chế như luật pháp và các quy định về môi trường, vai trò của Chính phủ và các cơ quan chuyên môn, áp lực của các bên liên quan, có tác động đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường (Burritt, 2004). Tuy nhiên, kết quả của các nghiên cứu trước đây về ảnh hưởng của áp lực thể chế đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường là chưa thống nhất với nhau và cần được nghiên cứu thêm. Ví dụ như Jalaludin & cộng sự (2011) cho rằng áp lực quy chuẩn có ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị môi trường, Jamil & cộng sự (2015) tìm thấy mối quan hệ giữa áp lực mô phỏng và thực hiện kế toán quản trị môi trường trong khi (Chang & Deegan, 2010) không tìm thấy ảnh hưởng của áp lực quy chuẩn và áp lực mô phỏng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường.

Ở Việt Nam, thời gian gần đây cũng có một vài nghiên cứu về vấn đề này, nhưng chủ yếu tập tiếp cận theo hướng giải pháp thực hiện kế toán quản trị môi trường tại một doanh nghiệp cụ thể, hoặc những lợi ích và định hướng áp dụng kế toán quản trị môi trường. Nghiên cứu này sẽ phân tích ảnh hưởng của các yếu tố thể chế đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

## **2. Cơ sở lý thuyết và mô hình nghiên cứu**

### **2.1. Kế toán quản trị môi trường**

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 (United Nation Divison for sustainable Development, 2001).

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). Thông tin môi trường hiện vật là thông tin về lưu lượng của nước, vật liệu, năng lượng và chất thải, ví dụ như tổng điện năng tiêu thụ, tổng khối lượng chất thải ra môi trường (International Federation of Accountants - IFAC, 2005). Thông tin môi trường tiền tệ liên quan đến chi phí và thu nhập môi trường, ví dụ như chi phí nguyên liệu, chi phí xử lý chất thải và kiểm soát khí thải, chi phí nghiên cứu và phát triển, doanh thu từ phế liệu, chất thải và tái chế (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 thể chế**

Lý thuyết thể chế được bắt nguồn từ lý thuyết kinh tế và xã hội học (DiMaggio & Powell, 1983). Lý thuyết này khám phá hành vi của một tổ chức trước các lực lượng thể chế, ví dụ như Chính phủ, các cơ quan chuyên môn và các đối tượng có liên quan đến tổ chức. Theo Diomaggio & Powell (1983) có ba cơ chế, qua đó có thể dẫn đến sự thay đổi trong hành vi của tổ chức, đó là: áp lực cưỡng ép, áp lực mô phỏng và áp lực quy chuẩn. Trong đó, áp lực cưỡng ép (ép buộc) được hiểu là áp lực tuân thủ luật pháp và các quy định (DiMaggio & Powell, 1983). Dưới áp lực cưỡng ép, Chính phủ và các cơ quan chức năng có thể can thiệp và ép buộc các tổ chức tuân thủ các quy định hiện hành. Áp lực mô phỏng (bắt chước) là phản ứng của một tổ chức đối với các kỹ thuật đã được chứng minh hoặc thực tiễn của các tổ chức này (DiMaggio & Powell, 1983). Áp lực quy chuẩn là áp lực tuân thủ các tiêu chuẩn nghề nghiệp nhằm đáp ứng tính chuyên nghiệp trong chuyên môn nghiệp vụ, và được hình thành thông qua giáo dục và các hiệp hội nghề nghiệp (DiMaggio & Powell, 1983).

### **2.3. Phát triển giả thuyết**

Boons & Strannegard (2000) lập luận rằng lý thuyết thể chế cung cấp nền tảng để giải thích tại sao các tổ chức chấp nhận và thực hiện các chương trình quản lý môi trường.

Áp lực cưỡng ép được coi là tác nhân kích thích mạnh mẽ và phổ biến nhất cho những cải tiến trong

quản lý môi trường (Baylis & cộng sự, 1998). Theo Jennings & Zandbergen (1995) áp lực cưỡng ép, chủ yếu dưới hình thức luật pháp và các quy định, là động lực chính cho các tổ chức hướng đến sự phát triển bền vững. Các tổ chức có nhiều khả năng tuân thủ các quy định về luật pháp trước khi hiểu về lợi ích và ý nghĩa của kế toán quản trị môi trường cũng như việc phát triển bền vững. Milstein & cộng sự (2002) nhận thấy rằng khi những áp lực về quy định mạnh hoặc gia tăng, các tổ chức có nhiều khả năng áp dụng kế toán quản trị môi trường.

Áp lực quy chuẩn đến từ các quy tắc nghề nghiệp và các quy tắc không chính thức liên quan đến các chuẩn mực xã hội cũng là một động lực mạnh mẽ cho việc thực hiện kế toán quản trị môi trường ở các tổ chức (Young, 1982). Kết quả nghiên cứu của Baas & cộng sự (2000) cho thấy áp lực quy chuẩn sẽ dẫn đến những thay đổi về quản lý môi trường bao gồm (i) các khái niệm mới được tổ chức sử dụng, (ii) sự thay đổi trong quy trình của tổ chức, (iii) sự thay đổi trong hoạt động của tổ chức, và (iv) sự thay đổi về tiêu chuẩn khi các tổ chức vận hành hoạt động của mình.

Áp lực mô phỏng đến từ trụ cột nhận thức thông qua quá trình bắt chước là trọng tâm nghiên cứu của Hoffman (2001). Ông sử dụng áp lực mô phỏng để giải thích quá trình thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp. Mô hình khái niệm được xây dựng trong nghiên cứu của Hoffman (2001) nhấn mạnh rằng cộng đồng các doanh nghiệp cùng lĩnh vực kinh doanh sẽ khởi xướng vấn đề bảo vệ môi trường. Tiếp theo, các công ty trong các cuộc cạnh tranh để tồn tại hợp pháp trong môi trường kinh doanh có xu hướng giảm mức độ không chắc chắn phải đối mặt bằng cách sao chép các hoạt động kế toán quản trị của các công ty khác, do đó sẽ tham gia vào quá trình bắt chước. Và cuối cùng là sự phổ

biến rộng rãi việc thực hiện kế toán quản trị môi trường trên toàn bộ cộng đồng doanh nghiệp.

Một số nghiên cứu gần đây đã sử dụng lý thuyết thể chế để giải thích mức độ thực hiện kế toán quản trị môi trường. Ví dụ, Delmas & Toffel (2004) lập luận rằng việc thực hiện kế toán quản trị môi trường khác nhau là do mức độ áp lực và các quy định là khác nhau đối với các tổ chức. Những áp lực thể chế này có thể đến từ Chính phủ, cơ quan quản lý, khách hàng, nhà cung cấp, cộng đồng, các hiệp hội và các nhóm lợi ích về môi trường. Tương tự, nghiên cứu của Bansal (2005) cho thấy các áp lực thể chế quyết định sự đổi mới trong thực tiễn phát triển bền vững gồm: pháp luật và quy định, công chúng và truyền thông, các hiệp hội và tổ chức nghề nghiệp.

Như vậy, có thể đề xuất rằng cả ba cơ chế của áp lực thể chế, gồm: Áp lực cưỡng ép, áp lực quy chuẩn và áp lực mô phỏng, đều ảnh hưởng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường của các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Từ đây, nghiên cứu đề xuất các giả thuyết như sau:

*Giả thuyết H1:* Có mối quan hệ thuận chiều giữa áp lực cưỡng ép và thực hiện kế toán quản trị môi trường.

*Giả thuyết H2:* Có mối quan hệ thuận chiều giữa áp lực quy chuẩn và thực hiện kế toán quản trị môi trường.

*Giả thuyết H3:* Có mối quan hệ thuận chiều giữa áp lực mô phỏng và thực hiện kế toán quản trị môi trường.

### 3. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng dựa trên một mẫu thuận tiện bao gồm 291 doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Cách thức thu thập dữ liệu là điều tra trực tiếp thông tin qua bảng câu hỏi.

**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. |
| 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.                         |
| 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.         |

**Bảng 2: Thang đo Áp lực cưỡng ép, Áp lực quy chuẩn và Áp lực mô phỏng**

| Thang đo         | Mã hóa | Nội dung thang đo                                                      |
|------------------|--------|------------------------------------------------------------------------|
| Áp lực cưỡng ép  | CE1    | Quy định của Chính phủ                                                 |
|                  | CE2    | Quy định của Chính quyền địa phương                                    |
|                  | CE3    | Cộng đồng                                                              |
|                  | CE4    | Báo chí và các phương tiện truyền thông                                |
|                  | CE5    | Khách hàng                                                             |
|                  | CE6    | Công ty mẹ                                                             |
|                  | CE7    | Các tổ chức tài chính và nhà đầu tư                                    |
|                  | CE8    | Các tổ chức môi trường                                                 |
| Áp lực quy chuẩn | QC1    | Thông tin thu được khi tham gia các hoạt động liên quan đến môi trường |
|                  | QC2    | Kiến thức thu được tham gia các khóa đào tạo liên quan đến môi trường. |
|                  | QC3    | Các hiệp hội hoặc tổ chức nghề nghiệp mà doanh nghiệp tham gia.        |
| Áp lực mô phỏng  | MP1    | Mô phỏng các công ty đa quốc gia                                       |
|                  | MP2    | Mô phỏng đối thủ cạnh tranh                                            |
|                  | MP3    | Mô phỏng doanh nghiệp lớn trong cùng ngành công nghiệp                 |

Thang đo Likert 5 điểm với mức từ 1 đến 5 lần 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); Namakonzi & Inanga (2014).

Thang đo Likert 5 điểm với mức từ 1 đến 5 lần lượt tương ứng với Rất không đồng ý (1) đến Hoàn toàn đồng ý (5) được sử dụng để đánh giá mức độ cảm nhận về các áp lực thể chế. Trong đó, thang đo Áp lực cưỡng ép (CE) gồm có 8 biến quan sát; thang đo Áp lực quy chuẩn (QC) gồm có 3 biến quan sát và thang đo Áp lực mô phỏng (MP) có 3 biến quan sát, tất cả đều được kế thừa và điều chỉnh từ thang đo của Jalaludin & cộng sự (2011), Jamil & cộng sự (2015).

Sau khi thu thập dữ liệu, nghiên cứu sử dụng phần mềm SPSS.20 để phân tích thống kê mô tả, kiểm tra độ tin cậy của thang đo, phân tích nhân tố khám phá. Tiếp theo, nghiên cứu sử dụng phần mềm AMOS.20 để phân tích phân 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 áp lực thể chế đến mức độ thực hiện kế toán quản trị môi trường.

#### 4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

##### 4.1. Mô tả mẫu nghiên cứu

Trong số 291 doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam thuộc mẫu nghiên cứu, có 21,6% doanh nghiệp có vốn nhà nước chiếm từ 51% trở lên. Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài từ 51% trở lên chiếm tỷ lệ 29,2%. Còn lại là các doanh nghiệp có nguồn vốn khác. Các doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu có quy mô tài sản tương đối đồng đều. Trong đó, có 15,8% doanh nghiệp có quy mô tài sản dưới 20 tỷ đồng; 18,6% doanh nghiệp có quy mô tài sản từ 20 đến 50 tỷ đồng; 23,7 % doanh nghiệp có quy mô tài sản từ 50 đến 100 tỷ đồng và có 41,9% doanh nghiệp có quy mô tài sản trên 100 tỷ đồng.

Về lĩnh vực kinh doanh, các doanh nghiệp trong mẫu nghiên cứu hoạt động trong lĩnh vực công nghiệp chế biến (66,3%), công nghiệp chế tạo (18,6%), các lĩnh vực khác như khai khoáng, sản xuất và phân phối điện, khí đốt, xử lý rác thải, nước thải, tái chế chiếm tỷ lệ 15,1%.

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

| Quy mô tài sản (tỷ đồng) | Số lượng doanh nghiệp | Tỷ lệ (%)    |
|--------------------------|-----------------------|--------------|
| Dưới 20 tỷ đồng          | 46                    | 15,8%        |
| Từ 20 đến 50 tỷ đồng     | 54                    | 18,6 %       |
| Từ 50 đến 100 tỷ đồng    | 69                    | 23,7 %       |
| Trên 100 tỷ đồng         | 122                   | 41,9 %       |
| <b>Tổng</b>              | <b>291</b>            | <b>100 %</b> |

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

**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 | 193                   | 66,3 %       |
| Công nghiệp chế tạo  | 54                    | 18,6 %       |
| Khác                 | 44                    | 15,1 %       |
| <b>Tổng</b>          | <b>291</b>            | <b>100 %</b> |

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

#### 4.2. Kết quả phân tích thống kê

Đối với thang đo thực hiện kế toán quản trị môi trường, giá trị trung bình của biến quan sát cao nhất là 3,72 trên thang đo likert 5 điểm thuộc biến KTMT1 (*Xác định chi phí sản xuất kinh doanh liên quan đến môi trường*) và giá trị trung bình thấp nhất là 2,30 thuộc biến KTMT8 (*Đánh giá tác động của sản phẩm đến môi trường*).

Đối với thang đo Áp lực cưỡng ép, giá trị trung bình của thang đo là 3,44, cao nhất so với các thang đo áp lực khác (Trung bình thang đo áp lực quy chuẩn là 3,01 và trung bình thang đo Áp lực mô phỏng là 3,18). Biến quan sát của thang đo áp lực cưỡng ép có giá trị trung bình cao nhất là 3,69, là CE1 (*Quy định của chính phủ*) và giá trị trung bình thấp nhất là 3,23 thuộc biến quan sát CE6 (*Công ty mẹ*).

Thang đo Áp lực quy chuẩn có 3 biến quan sát QC1, QC2 và QC3 trong đó giá trị trung bình của biến QC2 (*Kiến thức thu được tham gia các khóa đào tạo liên quan đến môi trường*) và QC3 (*Các hiệp hội hoặc tổ chức nghề nghiệp mà doanh nghiệp tham gia*) xấp xỉ bằng nhau (đạt 3,08 và 3,09 trên thang đo likert 5 điểm). Trong khi biến quan sát QC1 (*Thông tin thu được khi tham gia các hoạt động liên quan đến môi trường*) có giá trị trung bình thấp hơn,

đạt 2,85 trên thang đo likert 5 điểm.

Thang đo áp lực mô phỏng với 3 biến quan sát MP1, MP2, MP3 đều có giá trị trên mức trung bình. Trong đó biến quan sát MP3 (*Mô phỏng các doanh nghiệp lớn trong cùng ngành công nghiệp*) có giá trị trung bình cao nhất, đạt 3,25 và biến quan sát MP1 (*Mô phỏng các công ty đa quốc gia*) có giá trị trung bình thấp nhất, đạt 3,08.

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

Kết quả kiểm định độ tin cậy bằng hệ số Cronbach's Alpha cho thấy 3 thang đo KTMT, QC và MP đều 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, nên các thang đo này đều đạt độ tin cậy (Hoàng Thị Phương Thảo & Hoàng Trọng, 2006). Riêng thang đo CE, khi thực hiện kiểm định độ tin cậy Cronbach's Alpha có hai biến CE7, CE8 có hệ số tương quan biến tổng nhỏ hơn 0,3. Hệ số Cronbach's Alpha của thang đo CE sau khi loại 2 biến CE7, CE8 là 0,804 và các hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát còn lại đều lớn hơn 0,3. Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo được cho ở Bảng 6, như ở dưới đây.

**Bảng 5: Giá trị trung bình của các thang đo**

| Thang đo thực hiện KTQT môi trường |             | Thang đo áp lực cưỡng ép |             | Thang đo áp lực quy chuẩn       |                   |
|------------------------------------|-------------|--------------------------|-------------|---------------------------------|-------------------|
| Biến quan sát                      | Trung bình  | Biến quan sát            | Trung bình  | Biến quan sát                   | Trung bình        |
| KTMT 1                             | 3,72        | CE 1                     | 3,69        | QC 1                            | 2,85              |
| KTMT 2                             | 3,56        | CE 2                     | 3,39        | QC 2                            | 3,09              |
| KTMT 3                             | 3,58        | CE 3                     | 3,44        | QC 3                            | 3,08              |
| KTMT 4                             | 3,61        | CE 4                     | 3,53        | <b>Trung bình</b>               | <b>3,01</b>       |
| KTMT 5                             | 3,03        | CE 5                     | 3,37        | <b>Thang đo áp lực mô phỏng</b> |                   |
| KTMT 6                             | 2,54        | CE 6                     | 3,23        | <b>Biến quan sát</b>            | <b>Trung bình</b> |
| KTMT 7                             | 2,52        | CE 7                     | 3,49        | MP 1                            | 3,08              |
| KTMT 8                             | 2,30        | CE 8                     | 3,41        | MP 2                            | 3,22              |
| KTMT 9                             | 2,91        |                          |             | MP 3                            | 3,25              |
| <b>Trung bình</b>                  | <b>3,08</b> | <b>Trung bình</b>        | <b>3,44</b> | <b>Trung bình</b>               | <b>3,18</b>       |

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

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

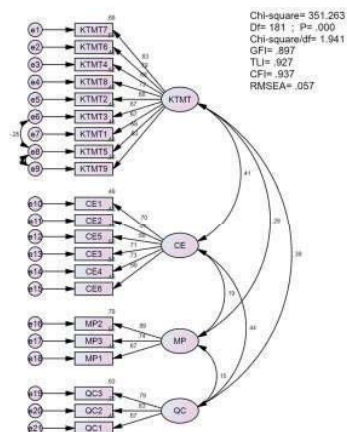
| Thang đo                         | Ký hiệu biến | Tương quan biến tổng | Cronbach's Alpha khi loại biến | Hệ số Cronbach's Alpha |
|----------------------------------|--------------|----------------------|--------------------------------|------------------------|
| <b>Áp lực cưỡng ép (CE)</b>      | CE1          | 0,619                | 0,761                          | <b>0,804</b>           |
|                                  | CE2          | 0,587                | 0,768                          |                        |
|                                  | CE3          | 0,531                | 0,780                          |                        |
|                                  | CE4          | 0,585                | 0,768                          |                        |
|                                  | CE5          | 0,570                | 0,772                          |                        |
|                                  | CE6          | 0,486                | 0,790                          |                        |
| <b>Áp lực quy chuẩn (QC)</b>     | QC1          | 0,604                | 0,793                          | <b>0,809</b>           |
|                                  | QC2          | 0,687                | 0,707                          |                        |
|                                  | QC3          | 0,683                | 0,711                          |                        |
| <b>Áp lực môi trường (MP)</b>    | MP1          | 0,605                | 0,790                          | <b>0,808</b>           |
|                                  | MP2          | 0,726                | 0,661                          |                        |
|                                  | MP3          | 0,643                | 0,756                          |                        |
| <b>Kế toán môi trường (KTMT)</b> | KTMT1        | 0,643                | 0,882                          | <b>0,892</b>           |
|                                  | KTMT2        | 0,645                | 0,882                          |                        |
|                                  | KTMT3        | 0,610                | 0,884                          |                        |
|                                  | KTMT4        | 0,641                | 0,881                          |                        |
|                                  | KTMT5        | 0,634                | 0,882                          |                        |
|                                  | KTMT6        | 0,726                | 0,877                          |                        |
|                                  | KTMT7        | 0,721                | 0,875                          |                        |
|                                  | KTMT8        | 0,681                | 0,879                          |                        |
|                                  | KTMT9        | 0,614                | 0,883                          |                        |

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

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 = 0,905 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 4,931. Nhân tố KTMT giải thích được 54,79% biến thiên của dữ liệu. Các hệ số tải nhân tố của thang đo KTMT đều lớn hơn 0,5.

**Hình 1: Kết quả phân tích nhân tố khẳng định**



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

**Bảng 7: Ma trận nhân tố đã xoay**

| Ký hiệu biến                     | Nhân tố KTMT | Nhân tố CE | Nhân tố MP | Nhân tố QC |
|----------------------------------|--------------|------------|------------|------------|
| <b>Kế toán môi trường (KTMT)</b> | KTMT6        | 0,779      |            |            |
|                                  | KTMT7        | 0,778      |            |            |
|                                  | KTMT8        | 0,727      |            |            |
|                                  | KTMT5        | 0,687      |            |            |
|                                  | KTMT2        | 0,680      |            |            |
|                                  | KTMT4        | 0,678      |            |            |
|                                  | KTMT1        | 0,676      |            |            |
|                                  | KTMT9        | 0,649      |            |            |
| <b>Áp lực cường ép (CE)</b>      | CE1          |            | 0,782      |            |
|                                  | CE2          |            | 0,666      |            |
|                                  | CE5          |            | 0,642      |            |
|                                  | CE4          |            | 0,636      |            |
|                                  | CE3          |            | 0,579      |            |
|                                  | CE6          |            | 0,515      |            |
| <b>Áp lực quy chuẩn (QC)</b>     | QC3          |            | 0,812      |            |
|                                  | QC2          |            | 0,777      |            |
|                                  | QC1          |            | 0,708      |            |
| <b>Áp lực môi trường (MP)</b>    | MP2          |            |            | 0,882      |
|                                  | MP3          |            |            | 0,741      |
|                                  | MP1          |            |            | 0,674      |

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

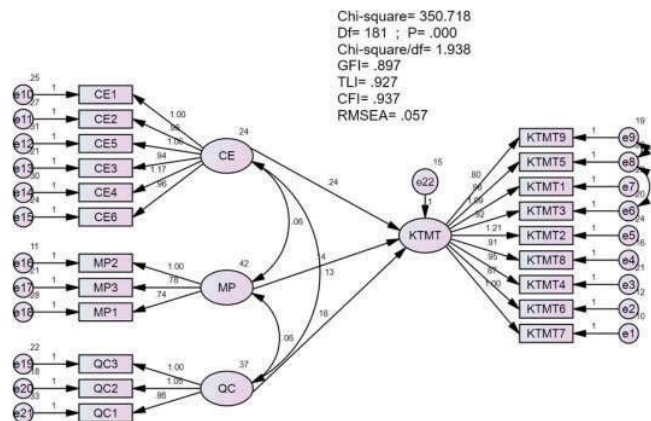
Tiếp tục sử dụng 12 biến quan sát của ba thang đo CE, QC, MP để tiến hành phân tích nhân tố khám phá đã rút trích được 3 nhân tố với hệ số KMO = 0,761 với giá trị Sig = 0,000. Giá trị Eigenvalue dừng ở nhân tố thứ 3 là 1,679 (lớn hơn 1). Ba nhân tố rút trích giải thích được 62,12% biến thiên của dữ

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 Bảng 7.

#### 4.4. Kết quả phân tích nhân tố khẳng định

Kết quả phân tích nhân tố khẳng định cho thấy

**Hình 2: Kết quả SEM mô hình lý thuyết**



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

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

|      | <b>Mối quan hệ</b> |    | <b>Ước lượng</b> | <b>S.E.</b> | <b>C.R.</b> | <b>P</b> |
|------|--------------------|----|------------------|-------------|-------------|----------|
| KTMT | <---               | CE | 0,239 (0,261)    | 0,066       | 3,616       | ***      |
| KTMT | <---               | MP | 0,145 (0,208)    | 0,043       | 3,336       | ***      |
| KTMT | <---               | QC | 0,176 (0,240)    | 0,053       | 3,349       | ***      |

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

nghiên cứu có 4 khái niệm với 21 biến quan sát. Các chỉ số TLI = 0,927; CFI = 0,937 đều lớn hơn 0,9; chỉ số GFI = 0,897 xấp xỉ 0,9; RMSEA = 0,057 nhỏ hơn 0,8 và CMIN/df = 1,941 nhỏ hơn 2. Như vậy, theo Nguyễn Đình Thọ & Nguyễn Thị Mai Trang (2008), mô hình được xem là phù hợp với dữ liệu thị trường. 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 chỉ số TLI = 0,927; CFI = 0,937 trong mô hình cấu trúc SEM đều lớn hơn 0,9; chỉ số RMSEA = 0,057 nhỏ hơn 0,08 và CMIN/df = 1,938 nhỏ hơn 3; P = 0,000; cho thấy mô hình đề nghị phù hợp với dữ liệu nghiên cứu.

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 ảnh hưởng của các biến CE, QC và MP đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường là tích cực. Như vậy, các giả thuyết H1, H2 và H3 đều được chấp nhận.

#### 4.6. Thảo luận

Các phát hiện của nghiên cứu này cho thấy áp lực cưỡng ép (đến từ Chính phủ, cơ quan quản lý và các bên liên quan), áp lực quy chuẩn (đến từ các tổ chức giáo dục và hiệp hội nghề nghiệp) và áp lực mô phỏng (đến từ các doanh nghiệp khác trong cộng đồng 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. Kết quả này là phù hợp với những kỳ vọng từ lý thuyết thể chế và phù hợp với những phát hiện của các nghiên cứu trước đây. Ví dụ Ambe (2007), Jamil & cộng sự (2015) cho rằng áp lực cưỡng ép ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Trong khi Jalaludin & cộng sự (2011) tìm thấy mối quan hệ giữa áp lực quy chuẩn đến áp dụng kế toán

quản trị môi trường, kết quả nghiên cứu của Wright (2002) cho thấy ảnh hưởng của áp lực mô phỏng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường.

Theo kết quả của nghiên cứu này, ảnh hưởng của áp lực cưỡng ép đến thực hiện kế toán quản trị môi trường là mạnh nhất (thể hiện qua hệ số hồi quy đã chuẩn hóa bằng 0,261 là cao nhất), kế đến là ảnh hưởng của áp lực quy chuẩn (hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,24) và cuối cùng là ảnh hưởng của áp lực mô phỏng (hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,208). Kết quả này hàm ý rằng Chính phủ và các cơ quan chức năng cần ban hành các văn bản hướng dẫn báo cáo về môi trường và hướng dẫn thực hiện kế toán môi trường để hỗ trợ cho các doanh nghiệp sản xuất thực hiện kế toán quản trị môi trường.

Bên cạnh đó, các cơ sở giáo dục đại học và hiệp hội nghề nghiệp như hội Kế toán Việt Nam, hội Kế toán trưởng cần giúp các doanh nghiệp nhận thức rõ được tầm quan trọng và lợi ích của việc thực hiện kế toán quản trị môi trường nhằm hướng các doanh nghiệp đến việc tự nguyện tuân thủ các quy tắc, chuẩn mực và đạo đức nghề nghiệp. Hay nói cách khác, giáo dục đóng một vai trò quan trọng, ảnh hưởng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường. Trong tương lai các kế toán viên cần được đào tạo để một mặt vững về chuyên môn, có khả năng thực hiện kế toán quản trị môi trường hoặc thực hiện hệ thống kế toán chú trọng đến tính bền vững môi trường, mặt khác phải được bồi dưỡng để nâng cao nhận thức về những chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

Kết quả nghiên cứu cũng hàm ý rằng cộng đồng các doanh nghiệp, ví dụ như Hiệp hội các doanh nghiệp, Hội doanh nghiệp vừa và nhỏ,... có thể đóng vai trò tích cực trong việc thúc đẩy các thành viên của mình thực hiện kế toán quản trị môi trường thông qua việc tổ chức các giải thưởng về sản xuất xanh, sản xuất bền vững nhằm tạo động lực cho các doanh nghiệp mô phỏng hoạt động của nhau, trong đó có hoạt động thực hiện kế toán quản trị môi trường.

#### 5. Kết luận

Nghiên cứu này nhằm tìm hiểu mức độ thực hiện kế toán quản trị môi trường của các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam và liệu việc thực hiện đó có bị ảnh hưởng bởi các nhân tố thuộc áp lực thể chế hay không. Ứng dụng lý thuyết thể chế, ba trụ cột của lý thuyết này là áp lực cưỡng ép, áp lực quy chuẩn và áp lực mô phỏng được sử dụng, để kiểm tra ảnh hưởng của chúng đến việc thực hiện kế toán quản trị môi trường tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Các kết quả thu được từ một mẫu gồm 291 doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam đã chỉ ra rằng việc thực hiện kế toán quản trị môi trường chỉ ở mức trung bình (3,08 trên thang đo likert 5 điểm) và chủ yếu tập trung vào việc thu thập các thông tin về chi phí liên quan đến môi trường như năng lượng, nước, vật liệu khác để sản xuất sản phẩm và để sử dụng bởi doanh nghiệp (trung bình 3,72). Việc xử lý, phân tích thông tin và thực hiện các báo cáo về môi trường chỉ dừng ở mức thấp dưới trung trình. Biện quan sát “đánh giá tác động của sản phẩm đến môi trường” có trung bình thấp nhất, đạt 2,30 trên thang đo likert 5 điểm.

Kết quả hồi quy và kiểm định các giả thuyết cho thấy, việc thực hiện kế toán quản trị môi trường đã được giải thích một cách có nghĩa thống kê bởi áp lực cưỡng ép, áp lực quy chuẩn và áp lực mô phỏng. Điều này cho thấy lý thuyết thể chế 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 nhà hoạch định chính sách cũng như đối với các doanh nghiệp. Thứ nhất, vì áp lực cưỡng ép

có ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị môi trường nên các nhà hoạch định chính sách cần phối hợp với các cơ quan chức năng và các nhà nghiên cứu để định lượng các thông tin về môi trường và ban hành các khung pháp lý cho hoạt động kế toán môi trường, đặc biệt là đối với các ngành, lĩnh vực nhạy cảm với môi trường.

Thứ hai, vì áp lực quy chuẩn có ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị môi trường, do đó các tổ chức giáo dục và các hiệp hội nghề nghiệp cần phối hợp triển khai các biện pháp nhằm nâng cao trình độ cho những người hành nghề kế toán. Theo Deegan (2013) để đảm bảo vai trò của kế toán trong thực hiện kế toán quản trị môi trường, thì cần phải trang bị kiến thức và đạo đức nghề nghiệp cho các kế toán viên tương lai.

Ngoài ra, cộng đồng các doanh nghiệp cũng cần phát huy tốt vai trò của mình trong việc định hướng cho các thành viên cùng hướng đến việc kinh doanh có trách nhiệm và mô phỏng hoạt động kế toán quản trị môi trường của các đơn vị bạn nhằm tối đa hóa lợi ích kinh tế.

Tuy đã đạt được một số kết quả nhất định, nhưng vì giới hạn về nguồn lực, nghiên cứu chọn mẫu theo phương pháp thuận tiện nên chưa mang tính đại diện cao. Nghiên cứu cũng chưa xem xét ảnh hưởng của các nhân tố khác có ảnh hưởng đến thực hiện kế toán quản trị môi trường, ví dụ như các nhân tố thuộc về đặc điểm doanh nghiệp. Các nghiên cứu sau nên mở rộng đối tượng, phạm vi, thời gian điều tra và bổ sung thêm các nhân tố khác để kiểm định lại nhằm tăng tính khái quát cho nghiên cứu.

### Tài liệu tham khảo:

- Ambe, C.M. (2007), ‘Perspectives on environmental management accounting (EMA) in South Africa’, *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 7(1), 59-66.
- Baas, L., Bouma, J.J., de Groene, A. & Le Blansch, K. (2000), *The Changing Nature of Business: Institutionalisation of Green Organisational Routines in the Netherlands 1986-1995*, International Books, Utrecht, The Netherlands.
- Bansal, P. (2005), ‘Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development’, *Strategic management journal*, 26(3), 197-218.
- Baylis, R., Connell, L. & Flynn, A. (1998), ‘Company size, environmental regulation and ecological modernization: further analysis at the level of the firm’, *Business Strategy and the Environment*, 7(5), 285-296.
- Boons, F. & Strannegård, L. (2000), ‘Organizations coping with their natural environment: a laboratory for institutionalization?’, *International Studies of Management & Organization*, 30(3), 7-17.
- Burritt, R.L. (2004), ‘Environmental management accounting: Roadblocks on the way to the green and pleasant land’, *Business Strategy and the Environment*, 13(1), 13-32.

- 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.
- 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.
- Deegan, C. (2013), 'The accountant will have a central role in saving the planet really? A reflection on green accounting and green eyeshades twenty years later', *Critical Perspectives on Accounting*, 24(6), 448-458.
- Delmas, M. and Toffel, M. (2004), 'Stakeholders and Environmental Management Practices: An Institutional Framework', *Business Strategy and the Environment*, 13, 209-222.
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1983), 'The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields', *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Ernst & Young (2012), *Six growing trends in corporate sustainability*, EYGM Limited, New York.
- Gale, R. (2006), 'Environmental management accounting as a reflexive modernization strategy in cleaner production', *Journal of Cleaner production*, 14(14), 1228-1236.
- 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', Đề tài cơ sở CS-2005-09, Trường đại học Kinh Tế thành phố Hồ Chí Minh.
- Hoffman, A. (2001), 'Linking Organisational and Field-level Analyses: The Diffusion of Corporate Environmental Practice', *Organisation & Environment*, 14(2), 133-156.
- International Federation of Accountants (2005), *International Guidelines on Environmental Management Accounting*, 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.
- Jamil, C.Z.M., Mohamed, R., Muhammad, F. & Ali, A. (2015), 'Environmental management accounting practices in small medium manufacturing firms', *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 619-626.
- Jennings, P.D. & Zandbergen, P.A. (1995), 'Ecologically sustainable organizations: An institutional approach', *Academy of management review*, 20(4), 1015-1052.
- Milstein, M.B., Hart, S.L. & York, A.S. (2002), *Coercion breeds variation: the differential impact of isomorphic pressures on environmental strategies*, Stanford University Press, Stanford.
- 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.
- United Nation Division for sustainable Development (2001), *Environmental management accounting: procedures and principales*, United Nation Division for sustainable Development: Expert Working Group, New York.
- Wright, T. (2002), *Shaping the vision and strategy for sustainable waste management in New South Wales*, retrieved on April 2nd 2018, from <<http://www.epa.nsw.gov.au/-/media/B78AC3A52DFC4E178ABEE8EB73502A9F.ashx?la=en>>.
- Young, O.R. (1982), *Resource regimes: Natural resources and social institutions*, University of California Press, Berkeley.